Coeditado por

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Universidad de Guadalajara
Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas
División de Contaduría
Departamento de Contabilidad

Coeditado por

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Universidad de Guadalajara
Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas
División de Contaduría
Departamento de Contabilidad

Ricardo Reveles López

Análisis de los elementos del costo

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

1ª edición, septiembre 2017

D.R.©2017 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Bosque de Tabachines 44 Fracc. Bosques de las Lomas 11700 Ciudad de México.

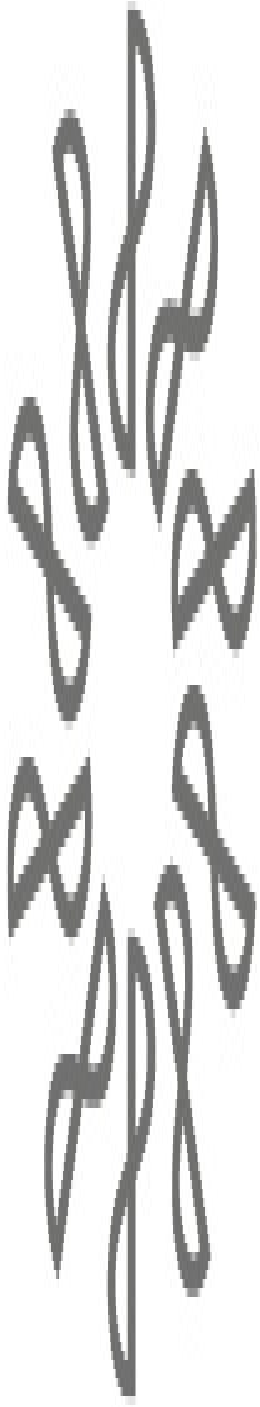
Tel. (55) 5267-64-00

www.imcp.org.mx

ISBN 978-607-8552-26-9

Análisis de los elementos del costo

Ricardo Reveles López



Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Gerencia Editorial — Azucena García Nares
Coordinación de edición — Norma Berenice San Martín López
Coordinación de diseño — Jorge Alejandro Medina Arriaga
Diagramación — José Luis Raya Cruz
Estilo — Nicolás Martín Centeno Bañuelos
Rubén Lara Corona
Producción — José de Jesús González Gutiérrez
Imágenes — Shutterstock® Images

La transformación a libro electrónico del presente título fue realizada por Sextil Online, S.A. de C.V./ Ink it® 2017.

+52 (55) 52 54 38 52

contacto@ink-it.ink

www.ink-it.ink

Todos los derechos reservados.

Ninguna parte de este libro debe ser reproducida por ningún medio impreso, electrónico o mágnetico de filmación, sin permiso por escrito del editor o de su autor.

Publicado en México/Published in Mexico

Dedicatoria

A mi esposa Rosa María, quien ha permanecido todo este tiempo al lado de una persona tan ocupada, y que con el paso del tiempo, hemos comprobado una y otra vez, que los objetivos trazados se cumplen.

A mis hijos Ricardo, Rodrigo y Ramsés a quienes dedico esta modesta obra y quienes han logrado permanecer al frente de sus compromisos.

A mi madre, quien con sus limitaciones logró forjar a un profesionista lleno de ilusiones y sueños, los cuales poco a poco se van logrando y, de esa forma, compartirlos con ella, pues ella merece todo.

A todos mis hermanos, quienes ciegamente han confiado en mí, como el integrante de la familia, que es un orgullo y un modelo con el que cada familia debe contar.

A la memoria de mi padre. †

UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA
PIENSA Y
TRABAJA

El autor

Ricardo Reveles López es Licenciado en Contaduría Pública, Abogado y Máster en Impuestos por la Universidad de Guadalajara. Ha colaborado en el INFONAVIT, de 1984 a 1985; en el Despacho Flores, Pereda y Asociados, de 1986 a 1992, y es fundador del despacho Reveles Flores y Cía., S.C., de 1992 a la fecha.

Su experiencia académica en diferentes centros de estudios abarca de 1990 a la fecha, tanto en la licenciatura como en los postgrados de impuestos y de auditoría. En la actualidad está cursando el doctorado en Desarrollo de Competencias Educativas en el Instituto Pedagógico de Estudios Superiores de Jalisco.

Es autor de varias publicaciones; por ejemplo, diversos artículos en la Gaceta Universitaria y nueve libros, además de ser invitado a varios programas de radio y televisión, así como a varias entrevistas durante los periodos en que se dan las reformas fiscales en México.

En febrero de 2016 se publica su libro, Los nuevos costos básicos, el cual se desarrolla de acuerdo con el programa oficial de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, impartida en el 5º semestre de la Universidad de Guadalajara.

Ha participado como conferencista en los Congresos Internacionales de Contaduría Pública organizados por la División de Contaduría del Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas (CUCEA), con diversos

temas, no solo enfocados en el área fiscal.

En noviembre de 2016, participó en el Primer Congreso Nacional Fiscal y de Capital Humano, organizado por el Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, la Firma MM&A Consulting y la Asociación Nacional de Fiscalistas Net, A.C. (ANAFINET), en la mesa panel: Reforma fiscal 2017.

Índice

Presentación

Prólogo

Introducción

Justificación

Capítulo 1. Estudio integral de los elementos del costo

1.Gastos y su clasificación

2. Conceptos de costo

2.1 Conceptos de costos (diferentes autores)

2.2 Escenario 1

2.3 Escenario 2

3. Clasificación de los costos

3.1 Diferentes tipos de costos

3.1.1 Costo de inversión

3.1.2 Costo de desplazamiento o de sustitución

3.1.3 Costo incurrido

3.1.4 Costos fabriles y no fabriles

3.1.5 Costo total

3.1.6 Costo unitario de producción, sus componentes

3.1.7 Costo unitario

3.2 Objetivos y subobjetivos de la contabilidad de costos

3.2.1 Control de operaciones y gastos

3.2.2 Información amplia y oportuna

3.2.3 Determinación correcta del costo unitario

3.3 Clasificación de los costos en función de su naturaleza

3.3.1 Costo total

3.3.2 Función del costo total

3.3.3 Valor de venta

3.3.4 Ejemplo de determinación de valor de venta

4. Materia prima directa

4.1 Fórmulas de Asignación de Costos (antes métodos de valuación de inventarios)

4.2 Registro Contable (NIF C-4)

4.3. Adquisición de materia prima en moneda extranjera

4.3.1 Manejo de moneda extranjera

5. Mano de obra directa

5.1 El contrato de trabajo

5.1.1 Prestaciones, aportaciones y contribuciones

5.1.2 Con prestaciones mínimas de ley

5.2. Registro Contable (NIF D-3)

6. Gastos indirectos

6.1 Prorrateo

6.2 Prorrateo primario

6.3 Prorrateo secundario

6.4 Prorrateo final

Capítulo 2. Casos prácticos de costos históricos por procesos

1. Características de la empresa

2. Ejercicio práctico N° 1

3. Registros contables

4. Elaboración de estados financieros

Capítulo 3. Costos de producción conjunta

1. Causas principales de la obtención de la producción conjunta

2. Conceptos: producto principal, subproductos y coproductos

3. Procedimiento de control y técnicas de valuación

Capítulo 4. Estudio del caso integral

1. Materiales directos. Isopropanol 1

2. Materiales directos. Isopropanol 2

3. Sueldos y salarios

4. Sueldos y salarios: Mr. Spring

5. Cálculo de las cuotas de seguridad social

6. Sueldos y salarios: Miss Julia Roberta

7. Mano de obra directa

7.1 Esteban Baca C.

7.2 Manuel Mario Diéguez

7.3 Francisco Ibarra

8. Gastos indirectos de fabricación

8.1 Sueldos y salarios: Cornelio Tereso Lidio

9. Control de incapacidades y ausentismos de trabajadores

10. Gastos de administración

10.1 Gastos de venta

11. Resultado Integral de Financiamiento (RIF)

12. Determinación de cédulas de trabajo

12.1 ¿Qué es la producción equivalente?

12.2 ¿Qué es la pérdida normal de producción?

13. Tarjeta de almacén de producto terminado

14. Registro contable en esquemas de mayor

15. Registro contable en asientos de diario

16. Estados financieros

16.1 Estado de costo de producción terminada de lo vendido

16.2 Estado de resultados integral

16.3 Estado de situación financiera

17. Ejercicio práctico Nº 2

18. Ejercicio práctico Nº 3

18.1 Tarjeta de almacén de materia prima

18.2 Cédulas de trabajo

18.3 Registro contable en esquemas de mayor

18.4 Estado del costo de producción de lo vendido

18.5 Estado de resultados integral

18.6 Estado de situación financiera

19. Ejercicio práctico Nº 4

20. Ejercicio práctico Nº 5

21. Ejercicio práctico Nº 6

22. Sistema de costos con dos o más procesos

23. Ejercicio práctico Nº 7

23.1 Registro contable (esquemas de mayor)

23.2 Estados financieros

24. Ejercicio práctico Nº 8

24.1 Registro contable en esquemas de mayor

24.2 Estados financieros

Fuentes

Presentación

Esta obra surge de las necesidades y novedades que nuestra profesión, la Contaduría Pública, ha sufrido desde el año 2011, las cuales han generado una serie de sacudidas para propios y extraños, principalmente, para quienes estamos inmersos en esta profesión.

No cabe duda de que nuestra profesión es tan dinámica que, una vez más, aun cuando no se dan en el ámbito impositivo, los bruscos cambios que marcaron el desarrollo contable que debemos respetar a partir de 2011, a raíz de la entrada en vigor de la Norma de Información Financiera (NIF) C-4 y de la misma NIF C-6, resulta un tanto complicado para todos nosotros como Contadores, así como directivos, contralores, administradores, gerentes y personas que tienen que ver con la toma de decisiones, estar al día en los cambios que exigen las nuevas disposiciones.

Lo anterior es parte de los temas que aquí se abordan, ya que, ante las dificultades de encontrar materiales disponibles actualizados, quienes tenemos el compromiso académico, estamos expuestos a una continua actualización personal que logre mantenernos a la vanguardia de los cambios que este mundo globalizado genera.

En la actualidad existe un campo demasiado competido para los Contadores Públicos, ya que miles de alumnos egresan semestre a semestre de las universidades, ocasionando gran demanda en puestos administrativos de las empresas, lo cual afecta severamente a todos los egresados, debido a que la oferta de trabajo no sigue el mismo crecimiento de la demanda y muchos profesionistas no pueden conseguir un empleo apropiado a sus necesidades.

Por ello, con esta obra se pretende dar los argumentos y las herramientas que la profesión exige, y que al ser egresados se tengan los razonamientos y los conocimientos suficientes para enfrentar las exigencias de las empresas, las cuales esperan contratar personal capaz que logre desarrollar y llevar a excelentes resultados cada una de las actividades que le sean encomendadas.

Prólogo

Esta obra nace como el resultado del esfuerzo del Mtro. Ricardo Reveles López por ofrecer a la comunidad estudiantil y docente de la Licenciatura en Contaduría Pública, una herramienta integral, actualizada y pertinente para facilitar el proceso de enseñanza-aprendizaje de las asignaturas relacionadas con el área de costos.

El autor cuenta con reconocida experiencia académica y de práctica profesional, lo cual es una garantía inequívoca, por una parte del rigor teórico-académico de esta obra y, por otra parte, de la practicidad y apego a la realidad profesional de los ejercicios y casos aquí vertidos.

La correcta combinación de contenidos teóricos con la puesta en común de ejercicios prácticos, hacen de este libro, Análisis de los elementos del costo un texto que se considera de cabecera para la asignatura inicial del eje de costos en la Licenciatura en Contaduría Pública.

La obra incluye temas de interés en cada uno de los cuatro capítulos que la componen; el capítulo 1 presenta un estudio integral de los elementos del costo, llevando al estudiante por el análisis minucioso da cada elemento en particular con estricto apego a las Normas de Información Financiera (NIF) aplicables.

El capítulo 2 ofrece ya un caso práctico de costos históricos por procesos, que culmina con la elaboración de los estados financieros correspondientes.

Una vez que se han interiorizado y comprendido los elementos que integran el costo de manera teórica y práctica, el capítulo 3 aborda el tema del costo de producción conjunta, las causas que la originan, los conceptos fundamentales y el procedimiento para su control y valuación.

Finalmente, la obra concluye con el capítulo 4 que presenta al estudiante un caso práctico integral de todos los temas abordados en los capítulos anteriores.

Esta obra del Mtro. Reveles resulta de gran valor útil para la enseñanza del eje de costos en la Licenciatura en Contaduría Pública. Es una obra plasmada en un texto digerible y sencillo, aterrizada a la realidad práctica de la profesión y actualizada a las normas, leyes y disposiciones emitidas hasta el año 2017.

Dr. Alejandro Campos Sánchez

Jefe del Departamento de Contabilidad

Centro Universitario de Ciencias Económico-Administrativas

Universidad de Guadalajara

Introducción

Este material está dedicado al alumno principiante en la materia de costos, que desea adquirir las bases sólidas en el proceso de la aplicación de los costos empresariales, lo cual se ha tratado de desarrollar de la manera más explícita, ejemplificándose con casos prácticos.

El desarrollo tratará, inicialmente, sobre conceptos básicos que se deben conocer cuando se tratan en la materia de costos, pues son palabras muy técnicas usadas en su proceso.

Es importante mencionar que ha surgido un cambio trascendental en la aplicación de los costos, de acuerdo con las Normas de Información Financiera para 2011, el cual en la NIF C-4, ha modificado varios conceptos y maneras de aplicación que hasta el año 2010 se habían venido utilizando; por ello es de vital importancia conocer las modificaciones, debido a que las NIF son la base para la revelación de la información financiera de una entidad.

El proceso de la determinación del costo unitario y el costo de producción de lo vendido, son unos de los objetivos más importantes de la aplicación de los costos, los cuales se ejemplifican, detalladamente y de manera práctica, para entendimiento del lector.

Se abarca el tema de método de costos de órdenes de producción, el cual se emplea en la resolución de los casos prácticos, que es mayormente empleado por empresas productivas, a las cuales les permite tener un mejor control en sus inventarios y en la determinación de sus costos unitarios, el principal

inconveniente, es que resulta más oneroso en comparación con el método de costos por procesos.

Finalmente, se han buscado referencias bibliográficas para comprender, de una mejor manera, la forma en que ven los costos diversos autores, lo cual nos lleva a formar un criterio personal, pero encaminado por la misma vertiente que los demás autores.

Justificación

El texto emerge de la inquietud que, de manera personal, resultó en 2011, pues al estar previendo los materiales con los cuales trabajaríamos a partir de febrero de dicho año, nos encontramos con la desventaja de no contar con otro material que no fueran las propias NIF, lo cual resulta preocupante para quienes nos dedicamos a la docencia.

Aunado a quienes tenemos actividades académicas, por el solo hecho de tener nuestra profesión como Contadores Públicos, tenemos la obligación de estar al tanto de lo que sucede en el mundo: sus cambios y sus efectos; que aunque seamos reacios a la aceptación de la globalización, es un fenómeno que lo aceptemos o no, es una realidad, por lo cual, debemos aprender a vivir y convivir con ella.

Por ello, se pretende dejar un material de apoyo para quienes incursionan en el tema de costos, que a partir de 2011 no buscamos descubrir o experimentar temas nuevos, porque ya están dados, simple y sencillamente, dejar analizados los conceptos que han sido modificados, al cambiar en sus términos y que, en su caso, algunos, dejan de ser utilizados.

Así, el cambio transcendental que sufrieron las NIF en 2011, específicamente la C-4 y la C-6, son motivo para desarrollar esta modesta obra, ya que en la actualidad debido al cambio repentino, existen muy pocas fuentes de consulta para la aplicación de los costos con base en las NIF 2011.

Capítulo 1

Estudio integral de los elementos del costo

1. Gastos y su clasificación

En primer lugar se analizará el término gasto, concepto que aun cuando se conoce plenamente es notorio que en ocasiones se confunde con algunos otros que más adelante se mencionarán y analizarán, como es el caso del concepto costo.

En este sentido, Ernesto Reyes Pérez define gasto como:

toda erogación clasificada en conceptos definidos, pendiente de aplicación al objetivo que los originó, del cual formarán su costo, por ejemplo, gasto de materiales utilizados, gasto de salarios pagados y gastos inherentes a la producción, que al con juntarse forman el costo de elaboración y así también tenemos gastos de venta, gastos de administración, gastos financieros.[1]

Asimismo, gasto es una erogación que tiene dos características principales: a) afecta los resultados, y b) no es recuperable.

2. Conceptos de costo

La palabra costo tiene dos acepciones básicas: puede significar la suma de esfuerzos y recursos que se han invertido para producir algo; así, por ejemplo se dice: “su examen le costó dos días de estudio”, lo cual significa que utilizó dos días para poder presentarlo.

La segunda acepción se refiere a lo que se sacrifica o se desplaza en lugar de la cosa elegida; en este caso, el costo de una cosa equivale a lo que se renuncia o sacrifica con el objeto de obtenerla. Por ejemplo: “Su examen le costó no ir a la fiesta”; esto quiere expresar que el precio del examen fue no haberse divertido.

El primer concepto, aun cuando no se aplicó al aspecto fabril, expresa los factores técnicos e intelectuales de la producción o elaboración, y el segundo manifiesta las consecuencias obtenidas por la alternativa elegida.

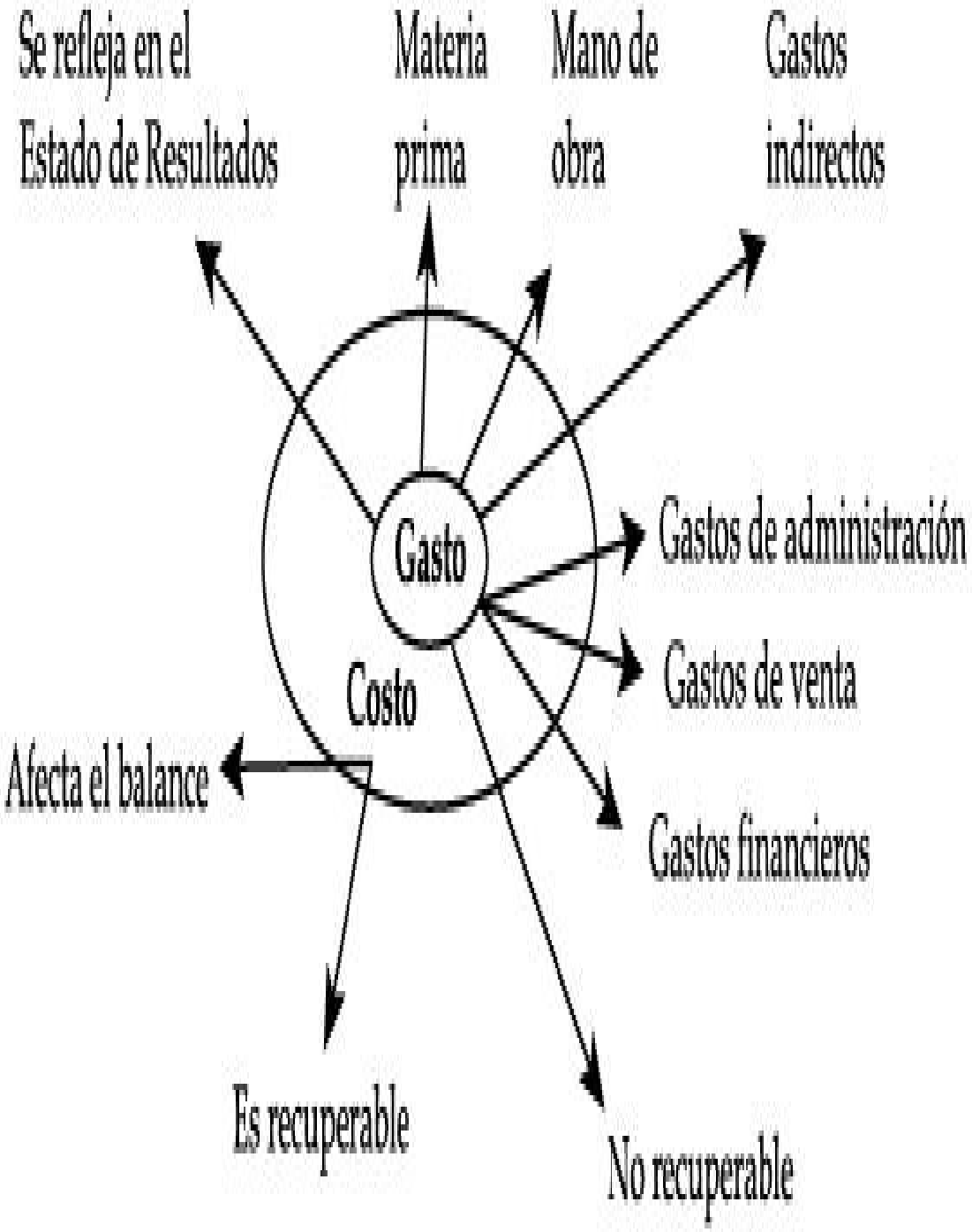
2.1 Conceptos de costos (diferentes autores)

En términos generales, Juan García Colín define al costo como el conjunto de los recursos sacrificados o perdidos para alcanzar un bien específico. También se considera como el valor monetario de los recursos que se entregan o promete entregar a cambio de bienes o servicios que se adquieren. Los costos están relacionados con la función de producción; es decir, la materia prima directa, la mano de obra directa y los cargos indirectos; asimismo, se incorporan a los inventarios de materias primas, producción en proceso y artículos terminados, y se reflejan como activo dentro del balance general. Los costos totales del producto se llevan al estado de resultados cuando y en la medida en que los productos elaborados se venden afectando el renglón de costo de artículos vendidos.[2]

A su vez, Aldo S. Torres establece que un "costo también representa un decremento de recursos, pero, a diferencia de los gastos, estos recursos se han consumido para fabricar un producto. El costo se convertirá en gasto al momento de la venta del producto".[3]

Por su parte, Ernesto Reyes Pérez dice que el "costo es un resumen de erogaciones –gastos– aplicados a un objetivo preciso: PRODUCTIVO o DISTRIBUTIVO, recuperable a través de los ingresos que generen".[4]

Si esta idea se expresa en términos gráficos, queda de la siguiente manera:


Se refleja en el Estado de Resultados
Materia prima
Mano de obra
Gastos indirectos
Gasto
Costo
Gastos de administración
Gastos de venta
Gastos financieros
Afecta el balance
Es recuperable
No recuperable

Ahora bien, concluyendo con el tema, y de acuerdo con la gráfica anterior, el gasto reúne dos cualidades: a) es no recuperable y b) afecta el Estado de Resultados.

Por su parte, el costo también cumple con dos características: a) es recuperable y b) se presenta en el Balance General.

La importancia de este tema radica en demostrar que estas características efectivamente se cumplen, para lo cual se debe comprobar mediante cifras y un modelo matemático, que se muestra a continuación.

Puntos a considerar:

Se trata de una persona moral denominada “Simón & Garfunkeln”, S.A. de C.V. y el periodo en que se desarrollaron las operaciones fue el mes de agosto de 2016.

2.2 Escenario 1

En el mes, adquirimos una “tablet” electrónica, cuyo costo es de $800.00 (ochocientos pesos), la cual fue vendida en $2,000.00 (dos mil pesos) y de gastos de operación se realizaron $1,000.00 (mil pesos).

Veamos cómo queda el Estado de Resultados Integral:

SIMÓN & GARFUNKELN, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL
Del 1° al 31 de agosto de 2016

	Ventas	$2,000.0
-	Costo de lo vendido	(800.00)
=	Utilidad bruta	1,200.00
-	Gastos de operación	(1,000.0
=	Resultado del ejercicio	$200.00

Ahora analicemos también el Estado de Situación Financiera. Para ello vamos a considerar que todas las operaciones del periodo se realizaron a crédito.

SIMÓN & GARFUNKELN, S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
Al 31 de agosto de 2016

Activo		Pasivo
Clientes	$2,000.00	Proveedores
		Capital contable
		Resultado del ejercici
Suma activo	$2,000.00	Suma pasivo + Capita

Ante las cifras analizadas se mantiene la afirmación de que los gastos son no recuperables. Esta cuestión no deja de ser una inquietud planteada, en virtud de que en el ejemplo los gastos no solo fueron recuperados, sino el resultado va más allá, al quedar una utilidad en la operación.

2.3 Escenario 2

Respetaremos las cifras planteadas en el escenario 1, solo haremos una pequeña modificación en los hechos ocurridos.

Se considerará que en esta ocasión la “tablet” no se vende; sin embargo, se adquirió en el mismo valor y se generaron los mismos gastos de operación.

Veamos cómo queda el Estado de Resultados Integral:

SIMÓN & GARFUNKELN, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL
Del 1° al 31 de agosto de 2016

	Ventas	$0.00
-	Costo de lo vendido	$0.00
=	Utilidad bruta	0.00
-	Gastos de operación	(1,000.0
=	Resultado del ejercicio	(1,000.0

Al igual que en el ejemplo anterior, también es necesario formular el Estado de Situación Financiera:

SIMÓN & GARFUNKELN, S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
Al 31 de agosto de 2016

Activo		Pasivo
Almacén	$800.00	Proveedores
		Capital contable
		Resultado del ejercicio
Suma activo	$800.00	Suma pasivo + Capital

De acuerdo con lo establecido en el escenario 2, queda perfectamente claro que, efectivamente, los gastos son no recuperables en el momento en que no se generan ingresos.

Por otra parte, el costo es recuperable en cualquier momento, haya o no generación de ingresos y, cuando no hay ingresos, esto se observa en el Balance General, pues forma nuestro almacén.

3. Clasificación de los costos

Al hablar de todos los gastos generados en las diferentes empresas, tal y como se hizo el análisis respectivo en el libro Los nuevos costos básicos, se hará mención de dicha clasificación de gastos, con el fin de tener en cuenta lo analizado en el primer curso de costos.

Los factores del costo se dividen en dos grandes grupos: gastos directos y gastos indirectos.

Gastos directos: estos se pueden identificar de manera plena en su aspecto físico y en el valor de cada unidad producida; como tales se tienen las materias primas básicas y la mano de obra directa en la fabricación.

Para considerarse como gastos directos, estos deben reunir tres cualidades:

1. Que sean identificables. Esto significa no que sean visibles ni tangibles, lo cual pudiera ser una primera idea por el concepto; se trata de entender que son necesarios o indispensables para la realización del producto e, incluso, habiendo un sustituto, este tendría la misma suerte.

En este concepto es importante resaltar que las erogaciones se refieren en general, no son solo respecto a materiales; es decir, involucra también a los sueldos y salarios, prestaciones, impuestos y demás conceptos generados por contar con personal a nuestro cargo.

Para entender este concepto, se ejemplifica con un negocio dedicado a la fabricación de calzado, en donde debemos cubrir ciertos gastos para llevar a cabo la producción mencionada; dentro de esos gastos, mencionemos la energía eléctrica, la cual es la principal fuente con la que nuestra maquinaria trabaja. Desde la idea inicial, aparentemente la energía eléctrica no es identificable, porque no puede apreciarse ni verse a simple vista, ni tampoco se recibe una pequeña descarga eléctrica cuando se toma en nuestras manos el calzado realizado, lo cual, se reitera es una falsa percepción del concepto tratado; la realidad, todos saben que al ser su fuente de energía para trabajar las máquinas en esta fábrica de calzado, se entiende que dicho gasto se convierte en una necesidad o, lo que es lo mismo, es indispensable para su producción, por lo tanto, este gasto cumple la cualidad de identificable.

2. Que sean cuantificables. Este término es muy sencillo y fácil de entender, pues la prioridad es que se conozca de manera precisa la cantidad del gasto que se invierte en la realización de un satisfactor; es decir, que se pueda contar, medir, pesar, cuantificar, etc. Sin embargo, no es solo esa circunstancia lo que determina que sea cuantificable o no, pues la mayor exigencia de esta cualidad radica en el hecho de que, aparte de que se conozca la cantidad, tanto en dinero como en cantidad de la unidad de medida en específico que se utilice, que dicha cantidad no cambie, en función de los volúmenes de producción, es decir, que sea la misma o que no cambie.

Nuevamente se reitera que el gasto debe identificarse tanto en materiales como en erogaciones por sueldos y salarios, de modo que es imperioso retomar el ejemplo de la fábrica de calzado anteriormente mencionada, con la finalidad de razonar los conceptos que se generan.

Para llevar a cabo la producción es necesario considerar que la fábrica está dividida en los siguientes departamentos:

• Departamento de corte.

• Departamento de pespunte.

• Departamento de montado.

• Departamento de pegado.

• Departamento de adornado.

• Departamento de empaque.

Se requiere tomar como base al personal (obrero), que desarrolla sus funciones en el departamento de pegado; de igual forma, la base de pago es de $100.00 diarios para cada uno de los 10 obreros cuya función es la de recibir el calzado en su horma e impregnar el pegamento en la parte donde deberán colocar la suela y darle la figura de un zapato.

Esta mano de obra, que se está pagando, puede clasificarse dentro de la mano de obra directa, pues es un gasto que se realiza con el fin de que el producto finalmente sea convertido en un par de zapatos; sin embargo, es necesario razonar lo siguiente:

El pago de $100.00 diarios que se hace a un trabajador no es garantía de que todos los días del año sea igual de productivo, ¿qué significa esto? Que habrá

días en los cuales no tenga la actitud para responder igual que en otros, lo cual implica que la producción realizada variará dependiendo de cada trabajador y su estado mental o físico se lo permita.

De manera que si un día produce 10 unidades y otro solo cinco unidades, el primer día cada unidad representó un costo de $1.00 para nuestro negocio, mientras que el segundo día se eleva a $2.00 por unidad.

En cambio, si al mismo trabajador se le establece que se le pagará la cantidad de $1.00 por cada unidad producida, el día que produzca 10 unidades se le pagan $10.00 y cuando produzca solo cinco unidades, se le pagan $5.00 únicamente.

Con el ejemplo anterior se concluye que si se paga con base en una cuota diaria, semanal, quincenal o mensual, entonces la cualidad de cuantificable no se estaría cumpliendo; en cambio, si la decisión es cubrir una cuota específica por unidad producida, queda el claro cumplimiento de lo que es cuantificable.

3. Que sean representativos. Una erogación realizada con el fin de obtener o crear satisfactores puede ser de una cuantía mayor, menor o insignificante; la representatividad va en función del monto que exige esa erogación en específico en relación con el total de las erogaciones realizadas con el fin de tener el satisfactor completamente realizado; así esta cualidad será diferente en cada empresa, dependiendo su actividad y ramo desarrollado.

En este caso, se puede mencionar el ejemplo aplicable a una industria textil, la cual se dedica a la fabricación de pantalones de mezclilla: su mayor erogación en el satisfactor es la propia mezclilla, pues es lo más costoso para tener un pantalón disponible para su venta, mientras que por otro lado, un material que es necesario para la fabricación de ese pantalón, como el hilo, que sabemos con precisión cuántos metros se lleva por unidad producida y cuánto cuesta en

dinero, resulta que no llega a rebasar los $2.00; por lo tanto, el primero sí cubre la cualidad de representativo, mientras que el segundo (hilo) no lo hace y ante ello, este último formaría parte de lo que se conoce como materia prima indirecta.

En conclusión, tenemos:

• Gastos directos. Son erogaciones que reúnen las tres cualidades (identificable, cuantificable y representativo), todo esto en la unidad de medida del satisfactor realizado. Una característica muy importante de los gastos directos es que estos exigen un control por parte de la empresa que los eroga, lo cual implica que se desarrollen las medidas de control que las circunstancias y sus condiciones permitan en cada una de ellas.

• Gastos indirectos. Son erogaciones que, al no reunir al menos una de las cualidades anteriores, deben ser consideradas como tales. Su característica es que se dejan “libres” de control pues, en la mayoría de los casos, resultaría más caro establecer medidas para controlar los gastos indirectos, que permitir el uso de los mismos, dejando al alcance de los empleados la posibilidad de sustraerlos para uso personal.

De acuerdo con el volumen de producción:

• Gastos fijos. Los volúmenes de producción no los afectan para aumentar o disminuir su producción; permanecen constantes en su magnitud. Son gastos que no sufren modificación alguna; por ejemplo, el arrendamiento, las depreciaciones cuando se decide utilizar, de conformidad con la NIF C-6, el método denominado línea recta.

• Gastos variables. Gastos cuya magnitud es cambiante en relación directa con el volumen de la producción. En este concepto intervienen innumerables gastos que podemos mencionar; sin embargo, más adelante serán analizados de conformidad con la entidad económica a la que se le aplique en particular. El caso más repetitivo es el de la energía eléctrica, debido a su naturaleza de producción, pues no es lo mismo considerar dicho gasto en una industria textil que en un restaurante, este último establecimiento seguramente formará parte de los fijos.

3.1 Diferentes tipos de costos

3.1.1 Costo de inversión

Es el costo de un bien que constituye el conjunto de esfuerzos y recursos realizados con el fin de producir algo. La inversión está representada en tiempo, esfuerzo o sacrificio, y recursos o capitales.

La producción de un bien requiere el siguiente conjunto de factores integrales:

• Cierta clase de materiales.

• Un número de horas de trabajo-hombre, remunerables.

• Maquinaria, herramienta, etc., y un lugar adecuado en el cual se lleva a cabo la producción.

Estos factores pueden ser físicos o de otra naturaleza, pero su denominador común es la moneda como unidad de medida.

Concluyendo: el costo de inversión representa los factores técnicos medibles en dinero, que intervienen en la producción, presuntamente recuperable, por medio del precio de venta. Por lo tanto, se deduce que este costo es el objeto de nuestra materia.

3.1.2 Costo de desplazamiento o de sustitución

En la moderna teoría económica, el costo significa el desplazamiento de alternativas, o sea, que el costo de una cosa es el de aquella otra que fue escogida en su lugar. Si se eligió algo, su costo estará representado por lo que ha sido sacrificado o desplazado para obtenerlo.

De manera constante el sujeto está tomando decisiones frente a varias alternativas; por ejemplo, cuando un estudiante se decide por la carrera de licenciado en Contaduría, en lugar de la licenciatura en Filosofía, entonces el no ser filósofo es el costo de la carrera de Contaduría. Una vez escogida la alternativa, entonces se convierte en costo de inversión.

3.1.3 Costo incurrido

Se conoce con este nombre a la inversión del costo de producción puramente habida en un periodo determinado. Es decir, que solo refleja valores de inversión efectuados exclusivamente en un lapso. Lo anterior indica que el costo incurrido no incluye valores de producción que correspondan a otro ejercicio, como lo es el inventario inicial de producción en proceso.

3.1.4 Costos fabriles y no fabriles

Durante el transcurso de la historia, las técnicas de valuación en costos han sufrido una evolución que está elegida a los adelantos habidos.

En los pueblos de economía atrasada o faltos de industria, el costo es un simple resultante, por lo que su cálculo carece, generalmente, de precisión y justeza, pero en los países en los que la industria posee un grado o nivel de adelanto considerable, dicho costo se transforma, se afina, hasta tener bases científicas; su cálculo es vital en todas las actividades. Así surge y se desenvuelve la moderna contabilidad de costos, la cual no es privativa de lo fabril o industrial. En nuestra época es aplicable de manera ventajosa a cualquier tipo de actividad.

El costo de producción o fabricación está formado por tres elementos básicos: materiales, sueldos y salarios, y otros gastos de fabricación o producción.

El costo unitario de fabricación sirve para determinar el valor de elaboración de los productos terminados, de los que están en proceso de transformación, y de los vendidos; los dos primeros se presentan en el Documento de Posición financiera, mal denominado Balance, en el capítulo de “inventarios”, y los últimos en el Estado de Resultados, antiguamente llamado de pérdidas y ganancias.

El costo no fabril se aplica a todas las inversiones que no corresponden a la producción de algún artículo, lo cual indica que no se realizan actividades de transformación. El análisis del costo es un examen de gastos, como son las compras, los gastos sobre compras y ventas, administración, financiación y otros

que pueden existir en empresas dedicadas a vender un producto o a prestar un servicio.

3.1.5 Costo total

El costo, económicamente hablando, representa en términos generales toda la inversión necesaria para producir y vender un artículo; ahora bien, este costo se divide en costo de producción, costo de distribución, costo administrativo y costo financiero; además, toda empresa puede tener otros gastos y si hay utilidades, reparto de utilidades a los trabajadores e Impuesto Sobre la Renta, que también integran el costo total, desde el punto de vista de la entidad o empresa, dichas partes enseguida se explican:

• Costo de producción. Representa todas las operaciones realizadas desde la adquisición del material, hasta su transformación en artículo de consumo o servicio, integrado por tres elementos o factores que a continuación se mencionan:

Material. Es el elemento que se convierte en un artículo de consumo o de servicio. También equivocadamente conocido como “materia prima”, que está mal porque “prima” quiere decir “primaria (o)” y el material no siempre es el primero, o ya tiene alguna transformación, no es virgen u original además de ser palabra en Italiano.

El material, cuando se puede identificar por su monto y/o tangibilidad en un artículo elaborado, se le conoce como material directo, excepto cuando su “precisación” en el artículo producido se dificulta o su valor no justifica un procedimiento laborioso y, en ocasiones, demasiado costoso; para determinarlo en este caso, entonces se hace referencia a material indirecto.

Sueldos y salarios. Es el esfuerzo humano necesario para la transformación del material.

También se le conoce con los siguientes nombres: “mano de obra”, “obra de mano”, “sueldos y salarios devengados”, “trabajo”, “costo del trabajo”, “labor”, entre otros menos populares.

Cuando el costo de la “obra de mano” se puede precisar, en cuanto a su monto, en la unidad producida, se le identifica con cualquiera de los nombres citados, pero agregándole la palabra “directa (o)”.

Se puede concluir que cuando es factible cuantificar los dos elementos anteriores en la unidad producida, son directos del costo, precisamente porque su aplicación es específica a la unidad.

Gastos indirectos de producción. Son los elementos necesarios, accesorios para la transformación del material, además de los “sueldos y salarios directos”, como son: el lugar donde se trabaja, el equipo, las herramientas, la luz y fuerza, combustibles, lubricantes, sueldos, papelería, útiles de escritorio, etcétera.

También se le conoce con las siguientes denominaciones: “gastos de producción”, “gastos de fabricación” (de manera errónea, porque les falta, a los dos, la palabra “indirectos”), “gastos indirectos”, “costos indirectos”, “cargos indirectos”, principalmente (a estos últimos tres conceptos les faltan las palabras específicas “de producción”), por lo que el nombre correcto o completo es “Gastos indirectos de fabricación o de producción”.

Los tres elementos anteriores son importantes e indispensables para la elaboración de un artículo de consumo o de uso, y su cuantificación se hace por medio del común denominador llamado moneda.

Por lo tanto, el costo de producción está formado por el material directo, los sueldos y salarios directos, así como los gastos indirectos de producción.

• Costo primo. Es la suma de los elementos directos del costo; es decir, el conjunto formado por el material directo y por los sueldos y salarios directos, por lo que su nombre correcto es Costo Directo, porque integra elementos directos y no costo primo que nada indica.

• Costo de transformación o de conversión. Está integrado por la adición de los sueldos y salarios directos, y los gastos indirectos de producción, ya que son quienes mutan el material directo.

Es conveniente aclarar que no se debe confundir el costo de transformación con el costo de producción, ya que este último está formado por los tres elementos del costo (material directo, labor directa y gastos indirectos) y el costo de transformación solo por los dos finales (sueldos y salarios directos y gastos indirectos de producción), que son, como se dijo, los que integran la inversión para la metamorfosis del primero.

• Costo de distribución. Está compuesto por las operaciones comprendidas desde que el artículo de consumo o uso se ha terminado, almacenado, controlado, hasta ponerlo en manos del consumidor.

Equivocadamente hay quienes creen que el costo de distribución incluye los

gastos de venta, administración y financieros.

Por lo regular, el nombre de la cuenta con que se controla este costo es gastos de venta, sin embargo, lo mejor es que desde el ángulo contable se tengan perfectamente separados los gastos que implican el entregar al destino que nuestro cliente nos solicite, a fin de que se tomen las decisiones al respecto; una decisión importante puede ser si continuamos con la entrega a domicilio, o bien, dejar de hacerlo por la poca rentabilidad que ello nos genera.

• Costo financiero. Incluye normalmente los gastos para allegarse fondos, como son: intereses, descuento de documentos, comisiones y sustituciones, gastos de cobranza, castigos por cuentas incobrables, básicamente, que en muchos casos pertenecen al costo de distribución o al costo administrativo; y en otros casos, al costo de producción o al de inversiones a más de un año (intereses por un préstamo para la compra de un bien).

• Costo de administración. Comprende por exclusión, todas las demás partidas normales, propias o consuetudinarias, no localizadas en los costos de producción, distribución y financiamiento, o dicho de otra manera, está formado por las operaciones desde después de la entrega del bien de servicio de uso al cliente, hasta que se reciba en la caja o se deposite en el banco el importe, a precio de venta del bien respectivo, así como las demás partidas administrativas no incluidas en el costo de producción, distribución y financiación. Es decir, resulta ser un gasto indirecto de servicio para estos últimos tres costos (producción, distribución y financiación).

El nombre de la cuenta con que se controla este costo es gastos de administración.

• Otros costos. Se refieren a todas aquellas partidas no propias ni indispensables

para el desarrollo de las actividades de la empresa, las cuales no son consuetudinarias ni normales y, por lo tanto, difíciles de preverse, pues no se sabe cuáles serán ni cuando acontecerán, pero una vez sucedidas sí forman parte del costo total de la entidad. Ejemplo de estos costos son los casos fortuitos o de fuerza mayor, como una huelga, un incendio, un temblor, una inundación, etcétera.

3.1.6 Costo unitario de producción, sus componentes

Como es sabido, los elementos del costo de producción son: material directo, labor directa y gastos indirectos de producción.

Se precisó que los tres elementos se pueden clasificar, de acuerdo con la forma en que intervienen en el producto elaborado, y así se distingue que unos elementos son preponderantes respecto a otros por su cantidad y valor, localizados en la unidad producida, y otros, aun cuando sean importantes e indispensables, no es posible encontrar su costo preciso en dicha unidad fabricada; por lo tanto, a unos se les llaman cargos directos y a otros cargos indirectos.

Son cargos directos los que pueden ser identificados, en cuanto a su cantidad y valor, en cada unidad producida o por lo menos su intervención en el artículo terminado es importante por su cantidad y valor; por lo tanto, identificables en el mismo.

Son cargos indirectos aquellos elementos que complementa el costo del artículo transformado, cuya cantidad y valor no es posible precisar dentro de cada unidad elaborada (este caso tiene sus excepciones, como sucede con materiales de poco valor que sí se pueden identificar en la unidad terminada, pero resulta costosa e impráctica su aplicación).

3.1.7 Costo unitario

Se denomina costo unitario al valor que le corresponde a cada satisfactor realizado, en una actividad industrial, comercial, de servicios o extractiva.

3.2 Objetivos y subobjetivos de la contabilidad de costos

Los fines que persigue la contabilidad de costos se pueden resumir en:

El control de las operaciones y de los gastos, información veraz, amplia y oportuna; asimismo, es el primordial la determinación correcta del costo unitario, de este se pueden derivar una serie de subobjetivos, entre los que destacan: fijación de precios de venta, normas o políticas de operación o explotación, valuación de artículos terminados, en proceso; determinación del costo de producción de lo vendido; decisión sobre comprar, fabricar, o mandar a maquilar, planeación y dirección estratégicas, evaluación de proyectos, indicativos para la planeación y control presupuestales, así como de utilidades, básicamente.

3.2.1 Control de operaciones y gastos

Tener implantada una contabilidad correcta de costos trae consigo, para su realización, un control adecuado de las operaciones efectuadas, lo cual redunda en mejoras, aumento de eficiencia que, obviamente, se traducen en reducción de gastos, tanto de costos de producción como de distribución, financiación y administración. En esas condiciones, la mayoría de las empresas que suelen tener cambios en los productos, en los métodos de fabricación y venta, en el personal, etc., exigen una técnica eficaz para el control de sus operaciones y una buena determinación de sus costos, debido a que es un propósito constante de las empresas en actividad competitiva, bajar sus costos con eficiencia en el trabajo, sustituyendo materiales, reduciendo los gastos fijos y modificando una serie de factores que den lugar a una superación absoluta.

3.2.2 Información amplia y oportuna

Las operaciones y costos controlados suministran información para realizar tomas de decisiones que redundan en el mejor aprovechamiento de sus bienes y recursos, efectuar estudios, así como la consecución de cualquiera de los aspectos referentes al control y minimización de costos citados en el inciso que antecede.

La más fiel y precisa representación que puede obtenerse del funcionamiento y desarrollo de los trabajos de una empresa industrial, la proporcionan los informes de costos adecuadamente preparados, los cuales muestran los datos esenciales, en forma tal, que los responsables de esas labores pueden saber, en un momento dado, el punto exacto en el cual deberán fijar preferentemente su atención.

Los costos reflejan su valor en relación con la utilidad, basados en los datos suministrados y en la medida que los directivos hagan uso de esa información. De ahí que el contador de costos deba poner sumo cuidado en los informes, los cuales deben ser adecuados, precisos, puntuales, claros y bien presentados.

3.2.3 Determinación correcta del costo unitario

Puede decirse que el principal objetivo de los costos es la determinación correcta del costo unitario (que es de donde se desprende la gran gama de toma de decisiones, como puede ser la reducción del costo y, por ende, la obtención de utilidades), lo cual trae consigo la información amplia y oportuna, así como el control de las operaciones y de los gastos. Igualmente, la determinación del costo de producción de lo vendido, también ayuda a las políticas de operación de acuerdo con el mercado, el aspecto financiero de expansión, de planeación de utilidades, producir, comprar, mandar a maquilar, etcétera.

A muchos productos se les fija el precio de venta, tomando como base el costo real o el predeterminado, y la utilidad deseada, tal es el caso de artículos especiales o que no están sujetos a la oferta y la demanda.

Igualmente, una vez determinado el costo unitario correcto, se pueden tomar decisiones sobre hacer o comparar, fijar normas políticas de explotación, de operación, como puede ser:

• La determinación del punto de equilibrio económico.

• El aprovechamiento de la capacidad productiva por tipo de artículos o líneas, o bien, dejar de producir.

• Decidir cerrar la fábrica o seguir operando, realizar expansión o contracción o continuar igual.

• Decidir si determinadas piezas es preferible comprarlas o fabricarlas, e incluso sobre productos terminados.

Como corolario se puede decir que las cifras de costos, desarrolladas sobre bases sólidas y cumpliendo con sus objetivos, generalmente habrán de reflejarse en una utilidad efectiva.

3.3 Clasificación de los costos en función de su naturaleza

Habiendo definido de manera conveniente al sujeto de la materia, esto es, al costo, es posible proceder a su clasificación mediante las manifestaciones de su propia naturaleza y de las formas y propósitos de su determinación.

En lo que se refiere a la primera de tales clasificaciones, los conceptos originarios de costos poseen una naturaleza propia que depende de la actividad que los origina, de su identidad con la unidad de costo y de su comportamiento. De tal modo, dentro de esta clasificación cabe a la vez, subdividir los costos del siguiente modo:

Según la actividad en que se originan: esta clasificación incluye, a su vez, subclasificaciones según que se refiera los costos a las áreas genéricas de actividad, a etapas concretas de la operación o segmentos de la organización útiles para el relevamiento y control.

Según las áreas genéricas de actividad a que corresponden: hemos dicho que para alcanzar su objetivo los entes económicos desarrollan diversas actividades. Un individuo, independientemente considerado para subvenir a sus necesidades, trabaja, viaja, se alimenta, se viste, descansa, goza de esparcimientos; esto es, realiza diversas actividades por medio de las cuales cumple su objetivo; del mismo modo, encontramos actividades diferentes realizadas por los demás entes, tanto de erogación como de producción, en pos de sus respectivos objetivos. Si bien esas actividades son muy variadas todas pueden agruparse en algunas categorías genéricas referidas a las grandes áreas de la actividad que califican, a su vez, a los correspondientes

costos:

• Costos de producción: son los incurridos en la producción de bienes, esto es, en la creación de productos nuevos originales o diferentes de los materiales con que se produjeron, y hasta el momento en que tales productos estén listos para la venta.

Como la producción puede revestir características muy diferentes según los casos, los costos de producción pueden clasificarse, a su vez, en:

1. Costos de extracción: corresponden a las industrias extractivas básicas (minería, explotación forestal, pesca, caza) que obtienen (extraen) de la naturaleza materias primas preexistentes en ella.

2. Costos de explotación primaria: corresponden al desempeño de actividades en que la naturaleza brinda el marco en el que, con el concurso del trabajo y el capital, se crean o desarrollan nuevos productos. Se trata de la producción agropecuaria en sus distintas manifestaciones y especialidades.

3. Costos industriales o de fabricación: corresponden a las industrias manufactureras que elaboran productos a partir de materias primas naturales, o de otros productos menos elaborados y entre las que puede incluirse, aun con sus particularidades, la industria de la construcción.

4. Costos de comercialización: corresponden a los incurridos en relación con la prestación del servicio de ese nombre que, en términos generales, es el acercamiento de la producción al consumo. Los costos de comercialización pueden, a su vez, ser:

• Costos de venta: incurridos en la tarea específica de vender. Los costos de venta incluyen a los de promoción de ventas, costos previos a la venta en sí, que crean interés o atracción al consumidor, y los de despacho, transporte y entrega, que materializan el hecho físico de la tradición, cuando así se ha pactado. En las empresas de producción extractiva, primaria y manufacturera el costo de venta se presenta adicionalmente al de producción, ya que el objetivo se cumple recién con la venta de producción.

• Costos de distribución: incurridos en la tarea específica de acercar la producción al consumo. Son propios de las empresas distribuidoras, a escala mayorista o minorista, pero pueden presentarse en empresas industriales que operan, adicionalmente, en la distribución de sus productos.

• Costos de administración: corresponden a los incurridos en la actividad administrativa, abarcando en general las tareas de dirección, representación y gestión contable, jurídica e institucional. Salvo en el caso específico de la prestación de servicios administrativos a terceros exclusivamente, los costos de administración corresponden a la administración de la producción, a la administración de la comercialización o a la administración de servicios determinados.

• Costo de financiación: el costo de financiación está formado por el interés devengado por el uso del capital. En el concepto económico, tal capital es tanto el propio como el de terceros. En el concepto contable restringido y tradicional, ha sido usualmente el ajeno, aunque existen fuertes corrientes de opinión coincidentes con el concepto económico. El costo de financiación puede constituir un factor fundamental del costo total, como en el caso de la prestación del servicio bancario, o estar presente cooperando con la producción y la comercialización.

• Costos de prestación de servicios varios: incluimos aquí a los costos en que se incurren en la prestación de una cantidad de servicios que no entrañan a la producción de bienes ni a la comercialización. Como ejemplo podrían mencionarse los costos de transporte, suministro de energía, almacenamiento, depósito y estibaje, salud, limpieza, mantenimiento, bancarios y de seguros, que configuren el objetivo específico de un ente y no una etapa auxiliar de entes que producen o comercializan bienes.

3.3.1 Costo total

Representa el valor final invertido en un producto o en un servicio; se integra por las erogaciones realizadas en el área de operación, las del área de producción y distribución.

A continuación se presenta el cuadro 1 para llegar al valor de venta de un producto o satisfactor.

Cuadro 1. Valor de venta

Costo total	MC	Otros	
	Costo de producción	Costo de operación	% U T I L I D A
Costo primo	G I F	G V	G A
Gastos s/c	M P D	M O D	
Costo de compra	C. de conversión		

Costo de producción = Costo de producción terminada.

GASTOS S/C = Gastos sobre compras.

MPD = Materia prima directa.

MOD = Mano de obra directa.

GIF = Gastos indirectos de fabricación.

GV = Gastos de venta.

GA = Gastos de administración.

GF = Gastos financieros.

GD = Gastos de distribución.

MC = Margen de contribución.

% útil. = Porcentaje de utilidad deseado.

PTU = Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

ISR = Impuesto Sobre la Renta causado.

3.3.2 Función del costo total

En el cuadro anterior, vemos de manera gráfica la integración del costo total; como se puede observar, una vez que conocemos el costo total, será un valor que nos ayudará a determinar de una manera más precisa, el valor de venta y así tener una mayor certeza en las cifras que presentamos a la Dirección de una empresa.

3.3.3 Valor de venta

Se determina agregando (utilidad) o restándole (pérdida) al costo total del porcentaje de utilidad deseada, en el entendido de que la competencia juega un papel muy importante en la definición de dicho valor de venta.

Para efectos de estimación del precio de venta, no es posible precisar con certidumbre el renglón de otros costos por no conocerse, ya que no se sabe si habrá este tipo de gastos, ni su monto, pero sí se puede realizar una estimación, casi arbitrariamente. Algo parecido acontece con el impuesto sobre la renta y el reparto de utilidades a los trabajadores, aunque por medio del presupuesto sí se pueden estimar estos dos últimos rubros, con cierta confiabilidad, si acontece lo previsto.

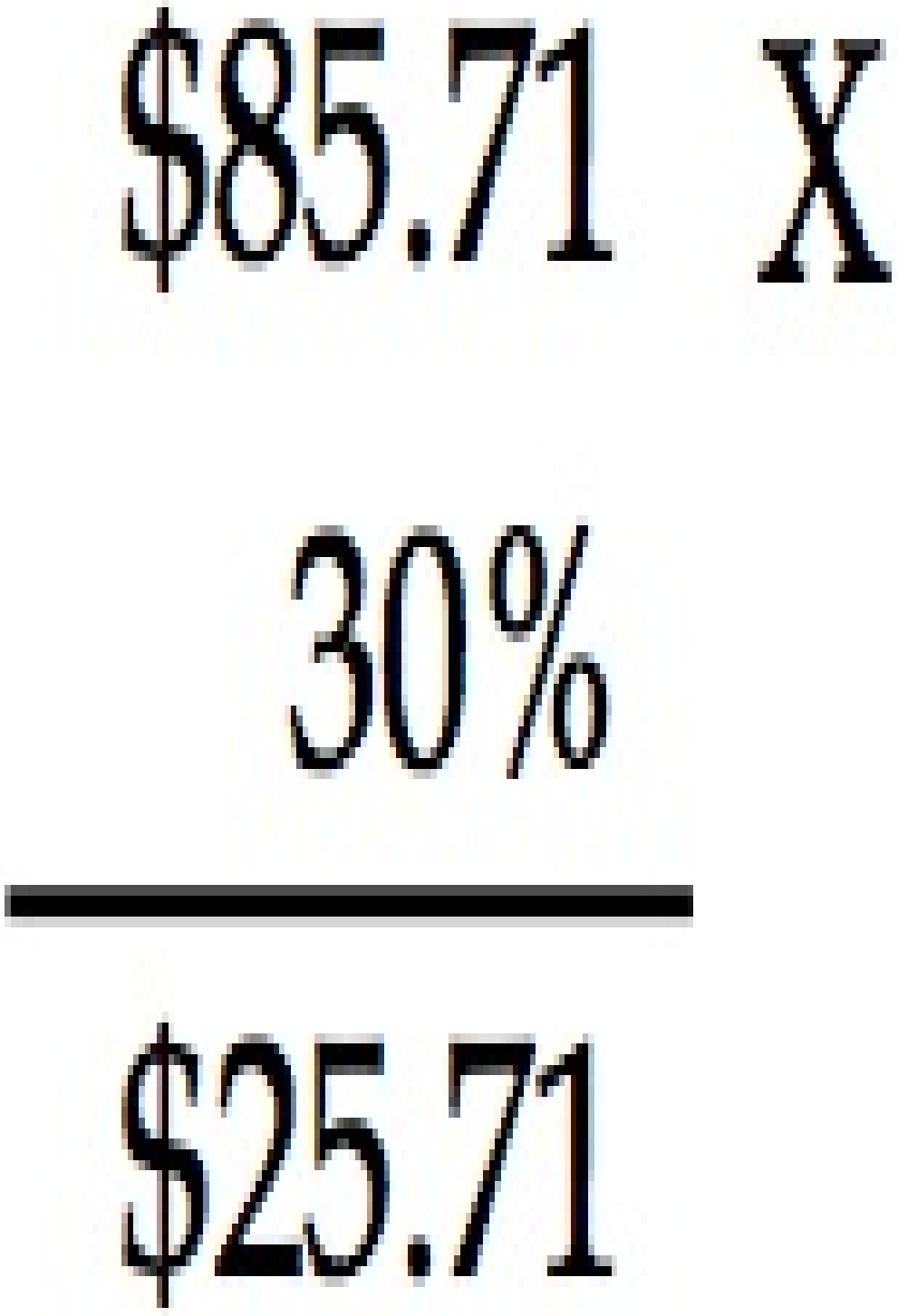
Por otro lado, como ya se comentó previamente, el valor de venta de los productos, artículos o servicios no siempre lo puede fijar el empresario, sino más bien está supeditado a la oferta y la demanda, salvo cuando hay productos sin competencia o casos especiales.

3.3.4 Ejemplo de determinación de valor de venta

En el mes de diciembre pasado, nuestro costo unitario total llegó a los $60.00, para lo cual la dirección de la empresa nos solicita le demos a conocer el valor de venta en que el producto deberá ser lanzado al mercado, partiendo de la política económica que los socios desean 30% de utilidad sobre el valor en que dicho producto se venda.

Al realizar nuestros cálculos, encontramos entonces que, de acuerdo con planteamiento, el producto deberá ser vendido en la cantidad de $85.71.

Comprobación


$85.71 X
30%
$25.71

Al restar el resultado obtenido al valor de venta, nos quedan $60.00 del costo total.

Actividad del tema:

1. Determina el valor de venta de un producto cuyo costo total unitario es de $215.00 y la dirección de la compañía establece que, al venderse, debe generarles una utilidad equivalente a 35% (sobre el valor de venta).

2. Considerando que la competencia vende un producto semejante al público en $339.80, menciona cuáles serían al menos cinco de tus estrategias comerciales a fin de ganar el mercado en donde se desplaza el producto.

4. Materia prima directa

Como previamente se había analizado en el punto 2. Conceptos de costo, corresponde al elemento que se convierte en un artículo de consumo o de servicio. Este material, cuando cumple con las cualidades de identificable, cuantificable y representativo, se establece que formará parte de la materia prima directa; en caso de que no cumpla con alguna de ellas, entonces se integra al costo como materia prima indirecta, propiamente dentro del conjunto de los llamados gastos indirectos de fabricación.

4.1 Fórmulas de Asignación de Costos (antes métodos de valuación de inventarios)

De conformidad con la NIF C-4, que se analiza en el capítulo siguiente, a partir del año 2011 se dieron cambios en lo que anteriormente eran llamados métodos de valuación de inventarios, así como la eliminación de uno de ellos, y los cuales, sin entrar a detalle, se mencionan en este punto.

A partir de este año hay un cambio en cuanto al concepto, por lo que ahora dichos métodos se identifican como fórmulas de asignación de costos. Asimismo, la NIF C-4 ya no permite el uso del conocido método de UEPS, al reconocer únicamente las siguientes fórmulas para su uso:

• PEPS.

• Costos identificados.

• Costos promedios.

No obstante lo establecido por la NIF C-4, es importante señalar que existe otro ordenamiento en materia de contabilidad: las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Estas son emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board),[5] y en específico, la NIC-2 establece las fórmulas aplicables y coincide en este punto con las tres mencionadas anteriormente, de conformidad con su última revisión llevada a cabo en el año 2003.

Por otra parte, en nuestro país, fiscalmente no se ha modificado la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y la misma reconoce, en su artículo 45 G, los cinco métodos de valuación de inventarios:

• Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS).

• Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS).

• Costo Identificado.

• Costo Promedio.

• Detallista.

En el mismo artículo mencionado, se establece la obligación de emplear únicamente el método de costo identificado a ciertos contribuyentes con características particulares que el propio artículo aclara, por lo que nuevamente es de gran importancia realizar una reflexión del impacto que esto provoca, pues de manera gráfica es importante señalar lo que cada norma permite:

Método	NIF C-4	NIC Nº 2	LISR
UEPS (LIFO)			√
PEPS (FIFO)	√	√	√
Promedios	√	√	√

Detallistas			√
Identificados	√	√	√

-

4.2 Registro Contable (NIF C-4)

Como previamente se había comentado, en el año 2011 el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) estableció como obligatorio el uso de la NIF C-4, Inventarios, la cual se presenta de manera textual, con el objetivo de conocer de manera precisa cómo queda su aplicación.

NIF C-4, INVENTARIOS[6]

INTRODUCCIÓN

Preámbulo

IN1 El Boletín C-4, Inventarios fue emitido e inició su vigencia el 1º de enero de 1974. En ese Boletín se aceptaron el costeo directo como un sistema de valuación de inventarios y la fórmula (antes método) de últimas entradas primeras salidas como una fórmula de asignación del costo de inventarios; en ese Boletín también se establecieron las normas particulares relativas a inventarios de entidades industriales y comerciales, con excepción de las de servicio, constructoras, extractivas, etcétera, que por reunir características especiales serían objeto de estudios complementarios. Posteriormente, se emitió el Boletín E-1, Agricultura (Actividades agropecuarias) cuya vigencia se inició el 1º de enero de 2003.

Razones para emitir esta norma

IN2 Considerando su objetivo de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del International Accounting Standards Board (IASB), el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) consideró conveniente sustituir el Boletín C-4 con una Norma de Información Financiera (NIF) sobre inventarios en la que se adoptaran las normas establecidas en la actual Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2, Inventarios.

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

IN3 En atención a las razones que se comentan en los siguientes incisos a) y b), en la NIF C-4, Inventarios, se eliminan:

a) el costeo directo como un sistema de valuación. El sistema de costeo directo requiere que el costo de producción (o de fabricación) se determine tomando en cuenta únicamente los costos variables de fabricación que varían en relación con los volúmenes producidos. Los costos fijos de fabricación se excluyen del costo de producción y se incluyen en los resultados del periodo en que se incurren. La NIF C-4 establece que el costo de producción de los inventarios debe incluir, sin excepción alguna, todos los costos de compra y de conversión y todos los otros costos y gastos incurridos para poner los inventarios en su presente condición, para estar de acuerdo con la definición de costo de adquisición; y

b) la fórmula (antes método) de asignación del costo de inventarios denominado últimas entradas primeras salidas (“UEPS”). Esta fórmula asume que los costos de los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir. Mediante la aplicación de esta fórmula, las existencias al finalizar el ejercicio quedan reconocidas a los precios de adquisición o de producción más

antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales. Esto no es una representación veraz de los flujos reales de los inventarios, por lo que no se considera adecuado la utilización de esta fórmula.

IN4 La aplicación de la fórmula (antes método) UEPS requiere para su control que se establezcan "capas" en las que se registran los costos de los inventarios conforme se van adquiriendo. Cuando los inventarios se reducen esas capas se consumen cargando los costos registrados en ellas al costo de ventas. Esto da lugar a que el costo de ventas que se obtiene cuando se consumen capas antiguas del UEPS sea inferior al que se determina si ese mismo costo se cuantifica utilizando los costos actuales. Esta situación puede provocar distorsiones importantes en los resultados.

IN5 El uso de la fórmula (antes método) UEPS puede dar lugar a que por las fluctuaciones, generalmente incrementos, en los precios de adquisición, el costo asignado al inventario que se presenta en el estado de posición financiera difiera en forma importante de su valor actual.

Normas de valuación

IN6 El Boletín C-4 establecía que, bajo ciertas circunstancias, el costo de los inventarios se modificara sobre la base del "Costo o valor de mercado, el que sea menor, excepto que: (1) el valor de mercado no debe exceder del valor de realización y que (2) el valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización." La NIF C-4 establece que esa modificación debe hacerse únicamente sobre la base del valor neto de realización.

IN7 La NIF C-4 establece normas para la valuación de los inventarios de prestadores de servicios las cuales no se incluían en el Boletín C-4.

Tipos de inventarios no cubiertos por la NIF C-4

IN8 La NIF C-4 establece los tipos de inventarios que quedan fuera de su alcance, así como los que quedan exceptuados únicamente de sus requerimientos de valuación pero que están sujetos a los demás requisitos establecidos en esta norma. El Boletín C-4 no mencionaba estas excepciones.

Adquisiciones de inventarios, a plazo

IN9 Esta NIF C-4 requiere que en los casos de adquisiciones de inventarios mediante pagos a plazo, la diferencia entre el precio de compra bajo condiciones normales de crédito y el importe pagado debe reconocerse como costo financiero durante el periodo de financiamiento, atendiendo a lo dispuesto en la NIF D-6, Capitalización del resultado integral de financiamiento, que establece que el RIF no debe capitalizarse en los inventarios que se fabrican o producen rutinariamente durante un periodo corto. El Boletín C-4 no hacía referencia a esta situación.

Estimaciones por pérdidas por deterioro

IN10 La NIF C-4 permite que, en determinadas circunstancias, las estimaciones por pérdidas por deterioro de inventarios que se hayan reconocido en un periodo anterior, se disminuyan o cancelen contra los resultados del periodo en el que ocurran esas modificaciones. Este procedimiento no se establecía en el Boletín C-4.

Revelaciones

IN11 La NIF C-4 requiere que, en su caso, se revele el importe de los inventarios reconocido en resultados durante el periodo, cuando en el costo de ventas se incluyen otros elementos o cuando una parte del costo de ventas se incluye como parte de las operaciones discontinuadas o cuando el estado de resultados se presenta clasificado conforme a la naturaleza de los rubros que lo integran y no se presenta un rubro de costo de ventas sino que los elementos que integran a éste se presentan en diferentes rubros.

IN12 Las disposiciones de la NIF C-4 requieren la revelación del importe de cualquier pérdida por deterioro de inventarios reconocido como costo en el periodo. Esta revelación no se requería en el Boletín C-4.

Cambio contable

IN13 La NIF C-4 requiere que un cambio de fórmula (antes método) de asignación del costo de inventarios se trate como un cambio contable, con base en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores. El Boletín C-4 no establecía si ese cambio debía tratarse como un cambio en norma particular o en una estimación contable.

Anticipos a proveedores

IN14 El Boletín C-4 establecía que las entidades que efectuaran desembolsos por concepto de anticipos a proveedores debían "…registrarlos dentro del capítulo general de inventarios en una cuenta específica,…" La NIF C-4 requiere que se reconozcan como inventarios los artículos cuyos riesgos y

beneficios ya se hayan transferido a la entidad; por lo tanto, debe entenderse que los pagos anticipados no forman parte de los inventarios.

Bases del Marco conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF

IN15 La NIF C-4 se basa en el Marco Conceptual integrado por las NIF A-1 a A-8 y particularmente en la NIF A-2, Postulados básicos, en relación con los postulados que establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos que la afectan económicamente, y en la NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros, en relación con la necesidad de reconocer una estimación cuando la vida útil de un activo se ve limitada por su capacidad para producir beneficios económicos futuros.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

IN16 La NIF C-4 está en convergencia con la NIC 2.

IN17 Con la emisión de esta NIF C-4 desaparecen las siguientes diferencias que existían entre las NIF y las Normas Internacionales de Información Financiera: a) valuación con el método de últimas entradas primeras salidas "UEPS", b) costeo directo, c) modificación a la regla de valuación al costo, d) revelaciones, y e) anticipos a proveedores.

La NIF C-4, Inventarios está contenida en los párrafos 10.1–85.2, los cuales tienen el mismo carácter normativo y los Apéndices A y B que no son normativos. La NIF C-4 debe aplicarse de forma integral y entenderse en

conjunto con el Marco Conceptual establecido en la Serie NIF A.

NIF C-4, INVENTARIOS

OBJETIVO

10.1 Esta Norma de Información Financiera (NIF) tiene como objetivo establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior de los inventarios en el estado de posición financiera[7] de una entidad económica.

10.2 Otro asunto importante que se trata en esta NIF en el reconocimiento contable de los inventarios es el importe de costo que debe reconocerse como un activo y diferirse como tal hasta el momento en que se vendan. Por lo tanto, esta NIF también establece las normas relativas para la valuación de los inventarios y su subsecuente reconocimiento en resultados.

20 ALCANCE

20.1 Las disposiciones de esta NIF son aplicables a todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos en la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

20.2 Esta norma debe aplicarse a todos los inventarios, excepto a aquéllos conformados por:

a) desde el punto de vista del constructor, las obras en proceso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados con ellos (véanse las normas relativas a contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital);

b) los instrumentos financieros (véase la norma relativa a instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura); y

c) los activos biológicos relativos a actividades agrícolas y los productos agrícolas hasta el punto (momento) de su cosecha (véase la norma relativa a agricultura [Actividades agropecuarias]).

20.3 La NIF C-4 no es aplicable a la valuación de inventarios mantenidos por:

a) productores de productos agrícolas y forestales, productos agrícolas después de su cosecha y minerales y productos minerales, siempre que esos inventarios sean valuados a su valor neto de realización, de acuerdo con las prácticas establecidas en esas industrias. Cuando esos inventarios se valúan a su valor neto de realización, los cambios en ese valor deben reconocerse en los resultados del periodo en el que ocurren, y

b) intermediarios que comercializan bienes genéricos (commodities) que valúen sus inventarios a valor razonable deducido de los costos a incurrir para venderlos, de acuerdo con las prácticas establecidas en su sector. Los cambios en el valor razonable deducidos de los costos para venderlos deben reconocerse en resultados en el periodo en que ocurren.

20.4 Los inventarios a que se refiere el inciso a) del párrafo 20.3 se valúan a su valor neto de realización en ciertas etapas de su producción. Esto ocurre, por ejemplo, cuando los productos agrícolas han sido cosechados o cuando los minerales han sido extraídos y su venta está garantizada mediante un contrato de futuro, una garantía gubernamental o cuando existe un mercado activo y existe un riesgo mínimo de que la venta no se realice. Estos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de valuación establecidos en esta NIF pero deben cumplir con las otras normas contenidas en ella.

20.5 Los intermediarios que comercializan bienes genéricos son aquellos que compran y/o venden esos artículos por cuenta propia o por cuenta de terceros. Los inventarios que se mencionan en el inciso b) del párrafo 20.3 se adquieren principalmente con el propósito de venderlos en el corto plazo y generar una utilidad por las fluctuaciones en el precio o margen del intermediario. Cuando esos inventarios se valúan a su valor razonable menos los costos para venderlos, se excluyen únicamente de las normas de valuación de esta NIF pero deben cumplir con las otras normas contenidas en ella. Dicha valuación está contemplada en la norma relativa a instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura.

30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

30.1 Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que para cada caso se indican:

a) adquisición – incluye la compra, construcción, producción, fabricación, desarrollo, instalación o maduración de un activo;

b) bienes genéricos (commodities) – son activos no financieros del tipo agrícola,

pecuario, metalúrgico o energético, cuyos precios se cotizan en mercados reconocidos o se derivan de índices de los mismos;

c) costo de adquisición – es el importe pagado de efectivo o equivalentes por un activo o servicio al momento de su adquisición;

d) costos de disposición – son aquellos costos directos que se derivan de la venta o intercambio de un activo o de un grupo de activos, sin considerar los costos de financiamiento e impuestos, tales como comisiones, almacenaje, surtido, traslado, fletes, acarreos, seguros, etcétera;

e) costo de terminación – es aquel costo que en ocasiones, es necesario incurrir para terminar un producto o servicio;

f) costo de ventas – es la aplicación a resultados del costo correspondiente a los artículos o servicios vendidos;

g) fórmulas de asignación del costo – son aquellas fórmulas que se utilizan para asignar el costo unitario de los inventarios y son: costos identificados, costos promedios y primeras entradas primeras salidas;

h) inventarios – son activos no monetarios sobre los cuales la entidad ya tiene los riesgos y beneficios:

I. adquiridos y mantenidos para su venta en el curso normal de las operaciones de una entidad;

II. en proceso de producción o fabricación[8] para su venta como productos terminados;

III. en forma de materiales a ser consumidos en el proceso productivo o en la prestación de los servicios.

i) métodos de valuación de inventarios – son un conjunto de procedimientos que se utilizan para valuar los inventarios y son: costo de adquisición, costo estándar y detallistas.

j) pérdida por deterioro – es el monto en que los beneficios económicos futuros esperados de un inventario son menores que su valor neto en libros. La pérdida por deterioro puede deberse a obsolescencia, daños a los artículos y bajas en el valor de mercado de éstos;

k) valor neto de realización – es el precio de venta estimado en el curso normal del negocio menos los costos de disposición y, en su caso, los costos de terminación estimados. El valor neto de realización es el monto que se recibe en efectivo, equivalentes de efectivo o en especie, por la venta o intercambio de un activo. Al valor neto de realización también se le denomina precio neto de venta y valor neto realizable.

l) valor neto en libros – es el costo de adquisición por el que se reconoce un inventario, una vez deducidas las pérdidas por deterioro, en su caso;

m) valor razonable – representa el monto de efectivo o equivalentes que

participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la compra o venta de un activo, o para asumir o liquidar un pasivo, en una operación entre partes interesadas, dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia. Cuando no se tenga un valor de intercambio accesible de la operación debe realizarse una estimación del mismo mediante técnicas de valuación.

30.2 Los inventarios comprenden artículos adquiridos y que se mantienen para ser vendidos incluyendo, por ejemplo, mercancía adquirida por un detallista para su venta, o terrenos y otras propiedades destinadas a su venta. Los inventarios también incluyen artículos producidos y en proceso de fabricación por la entidad, así como materias primas y otros materiales en espera de ser utilizados en ese proceso. En el caso de un prestador de servicios, sus inventarios incluyen los costos de los servicios, como se describe en el párrafo 44.5.1, sobre los cuales la entidad aún no ha reconocido el correspondiente ingreso.

30.3 El valor neto de realización es un valor específico para la entidad; el valor razonable no lo es. Por lo tanto, el valor neto de realización de los inventarios puede ser diferente a su valor razonable menos los costos para hacer la venta. Por esta razón, el valor neto de realización es el que debe utilizarse de acuerdo a esta NIF para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro del inventario.

40 NORMAS DE VALUACIÓN

42 Reconocimiento – norma general

42.1 Los inventarios deben valuarse a su costo o a su valor neto de realización, el menor.

Reconocimiento inicial

44.1 General

44.1.1 El costo de los inventarios debe comprender todos los costos de compra y producción en que se haya incurrido para darles su ubicación y condición actuales.

44.2 Costo de compra

44.2.1 El costo de compra de los artículos en inventarios debe incluir el precio de compra erogado en la adquisición, los derechos de importación y otros impuestos (diferentes a aquéllos que posteriormente la entidad recupera de las autoridades impositivas), los costos de transporte, almacenaje, manejo, seguros y todos los otros costos y gastos directamente atribuibles a la adquisición de artículos terminados, materiales y servicios. Los descuentos, bonificaciones y rebajas sobre compras y cualesquiera otras partidas similares deben restarse al determinar el costo de compra.

44.3 Costo de producción

44.3.1 El costo de producción (de fabricación o de transformación) representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación. El costo de producción incluye los costos relacionados directamente con las unidades producidas, tales como materia

prima y/o materiales directos y mano de obra directa. También comprende los gastos indirectos de producción, fijos y variables, que se incurren para producir los artículos terminados.

44.3.2 Los elementos que integran el costo de producción de los artículos son: materia prima y/o materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de producción.

a) materia prima y/o materiales directos – se refieren a los costos de compras de la materia prima y/o materiales más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etcétera. Por lo que se refiere a materiales directos, éstos incluyen artículos tales como: refacciones para mantenimiento y empaques o envases de mercancías;

b) mano de obra directa – también denominada trabajo directo. En este elemento del costo de producción debe reconocerse el importe incurrido por el trabajo utilizado directamente en la producción;

c) gastos indirectos de producción – también se denominan gastos de producción y deben reconocerse en este elemento del costo todos los costos y gastos que se incurren en la producción pero que por su naturaleza no son aplicables directamente a ésta. Los gastos indirectos de producción normalmente se clasifican en material indirecto, mano de obra indirecta y gastos indirectos y todos ellos a su vez en fijos y variables.

44.3.3 Los gastos indirectos fijos de producción son aquéllos que permanecen relativamente constantes, independientemente del volumen de producción, tales como la depreciación o arrendamiento, el mantenimiento de los edificios en los que se ubican la maquinaria y el equipo de producción

y los costos de administración de la planta.

44.3.4 Los gastos indirectos variables de producción son aquéllos que varían en proporción con el volumen de producción tales como los materiales indirectos y la mano de obra indirecta.

44.3.5 La asignación de los gastos indirectos fijos a los costos de producción debe hacerse con base en la capacidad normal de producción de las instalaciones. Esa capacidad normal es la producción promedio que se espera lograr en condiciones normales durante un número de periodos o temporadas, considerando la pérdida de capacidad resultante del mantenimiento planeado. Puede utilizarse el nivel real de producción si éste se aproxima a la capacidad normal.

44.3.6 El importe de gastos indirectos fijos asignado a cada unidad de producción no debe incrementarse como consecuencia de una baja producción, o de una planta inactiva o infrautilizada. Los gastos indirectos fijos no asignados al costo de los artículos producidos deben reconocerse como costo de ventas en el periodo en que se incurren. En periodos con producción anormalmente alta, el importe de los gastos indirectos fijos asignado inicialmente a cada unidad producida debe disminuirse para evitar que los inventarios se valúen por arriba del costo normal de producción. Los gastos indirectos variables de producción deben asignarse a cada unidad producida con base en la utilización real de las instalaciones productivas.

44.3.7 En un proceso de producción se pueden fabricar simultáneamente dos o más artículos diferentes. Éste es el caso, por ejemplo, cuando se fabrican productos conjuntos o cuando se fabrica un producto principal y un subproducto. Cuando los costos de producción de cada producto no se identifican por separado, deben aplicarse a los productos sobre una base racional y consistente. Esta aplicación puede hacerse, por ejemplo,

aplicando proporcionalmente el costo total de producción incurrido, con base en el precio de venta de cada producto, ya sea en la etapa de su proceso productivo cuando los productos pueden identificarse por separado o al término de su producción.

44.3.8 Los subproductos se valúan a su valor neto de realización y ese valor se resta del costo total de producción, que incluye el costo del producto principal. Como resultado, el valor contable del producto principal no difiere importantemente de su costo, ya que la mayoría de los subproductos generalmente no son significativos.

44.3.9 En los costos de los inventarios deben incluirse otros costos únicamente si ellos se incurren para darles su condición de uso o venta. Por ejemplo, puede ser adecuado incluir en los inventarios gastos indirectos diferentes a los de producción, tales como pruebas de funcionamiento, y los costos incurridos en el diseño de productos para clientes específicos.

44.3.10 Para determinar el costo de producción no es factible definir una metodología única que sea aplicable en todos los casos, por lo que cada entidad, de acuerdo con su estructura y características, debe efectuar esa determinación. En todos los casos, es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales que no deben afectar el costo de producción, sino que deben reconocerse directamente en resultados, tales como:

a) importes anormales de desperdicio de materia prima, materiales, mano de obra y otros costos de producción. Es frecuente que en las entidades industriales, durante el periodo inicial de operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, tales como falta de ajuste de la maquinaria e inexperiencia en el manejo de la producción;

b) costos de almacenaje, a menos que éstos sean necesarios en el proceso productivo;

c) gastos de administración que no contribuyen a poner los inventarios en su condición actual; y

d) gastos de venta.

44.4 Costo financiero relativo a inventarios

44.4.1 La NIF D-6, Capitalización del resultado integral de financiamiento, establece las limitadas circunstancias en las que el resultado integral de financiamiento (RIF) debe incluirse en el costo de los inventarios y también que el RIF:

a) debe capitalizarse en los inventarios que requieren de un periodo de adquisición o de producción sustancial (prolongado) para ponerlos en condiciones de venta; y

b) no debe capitalizarse en los inventarios que se fabrican o producen rutinariamente durante un periodo corto.

44.4.2 Una entidad puede adquirir inventarios mediante pagos a plazo. Cuando las condiciones para el pago efectivamente contienen un elemento financiero, por ejemplo, cuando exista una diferencia entre el precio de compra para operaciones bajo condiciones de crédito normales y el importe

pagado, esa diferencia debe reconocerse como gasto financiero excepto por lo establecido en el párrafo anterior.

44.5 Costo de los inventarios de prestadores de servicios

44.5.1 Los inventarios de prestadores de servicios deben valuarse a sus costos de producción, los cuales consisten principalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado con la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y gastos indirectos relacionados con el servicio. La mano de obra y otros costos correspondientes al personal de ventas y de administración no deben incluirse en los inventarios de prestadores de servicios y deben reconocerse como gastos en el periodo en que se incurren. Los costos de estos inventarios no deben incluir márgenes de utilidad ni gastos indirectos no atribuibles a los servicios que normalmente los prestadores de éstos consideran en los precios que cobran a sus clientes.

44.6 Costo de productos agrícolas cosechados

44.6.1 La norma relativa a agricultura (Actividades agropecuarias) establece que "El producto agrícola cosechado de los activos biológicos de una entidad debe ser valuado a su valor razonable menos los costos estimados de punto de venta en el momento de la cosecha." Esta valuación debe constituir el costo inicial del producto agrícola a esa fecha. En posteriores valuaciones de ese inventario debe aplicarse esta NIF, por ejemplo, cuando los productos agrícolas cosechados se sujetan posteriormente a un proceso industrial.

44.7 Rubros de inventarios

44.7.1 Materias primas y materiales

44.7.1.1 Las materias primas y los materiales son artículos que se transforman para elaborar bienes de consumo u otros artículos que se convertirán en productos terminados o en componentes de productos de una entidad manufacturera.

44.7.2 Producción en proceso

44.7.2.1 Por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y, por lo tanto, los artículos que aún no estén terminados constituyen el inventario de producción en proceso y deben valuarse en proporción a los diferentes grados de avance que se tenga en cada uno de los elementos que forman su costo.

44.7.3 Artículos terminados

44.7.3.1 Este rubro comprende aquellos artículos destinados a su venta dentro del curso normal de las operaciones de la entidad y el importe reconocido debe ser el costo de producción tratándose de industrias y el costo de compra si se trata de comercios.

44.7.4 Artículos entregados y/o recibidos en consignación y/o en demostración

44.7.4.1 Las materias primas, materiales, artículos terminados y en proceso entregados a terceros en consignación y/o en demostración o a vistas para su proceso y/o venta deben formar parte de los inventarios al costo que les corresponda, pues su venta aún no se ha efectuado, ya que los riesgos y beneficios aún no se han transferido. Los artículos recibidos en consignación y/o en demostración no deben reconocerse en el estado de posición financiera.

44.7.5 Inventarios (mercancías) en tránsito

44.7.5.1 Los artículos que se adquieren y se trasladan por cualquier medio de las instalaciones del proveedor a las de la entidad adquirente, a partir del momento en que se transfieren a ésta los beneficios y riesgos inherentes a ellos deben reconocerse en el rubro de inventarios en tránsito, como parte de los inventarios. Los inventarios en tránsito pueden ser artículos terminados y/o en proceso, materias primas, materiales, etcétera. Los gastos de compra y traslado, incluyendo en su caso gastos aduanales, deben acumularse a los costos aquí reconocidos.

44.7.6 Anticipos a proveedores

44.7.6.1 Los anticipos a proveedores deben tratarse conforme a la NIF C-5, Pagos anticipados. Sólo deben reconocerse como inventarios los activos que cumplan con la definición de éstos que se incluye en el inciso h) del párrafo 30.1 de esta NIF. Cuando los proveedores transfieren a la entidad adquirente los riesgos y beneficios de los artículos que se adquieren debe reconocerse la adquisición del activo (inventario) en su totalidad como parte del rubro de inventarios.

44.7.7 Refacciones, suministros y herramentales

44.7.7.1 Sólo las existencias de refacciones, suministros y herramentales que cumplan con la definición de inventarios deben incluirse en este rubro. Aquéllas que están destinadas a la producción pero no cumplen con la definición de inventarios deben tratarse conforme a la NIF C-6, Inmuebles maquinaria y equipo, y según proceda, se incorporarán al costo de producción a través de su depreciación o amortización.

44.8 Métodos de valuación de inventarios

44.8.1 Aspectos generales

44.8.1.1 La determinación del costo de los inventarios debe hacerse sobre la base de alguno de los siguientes métodos de valuación: costo de adquisición, costo estándar o método de detallistas; en el caso del método de costo estándar, siempre y cuando los resultados de su aplicación se aproximen al costo real.

44.8.2 Costo de adquisición

44.8.2.1 Es el importe pagado de efectivo o equivalentes por un activo o servicio al momento de su adquisición.

44.8.3 Costo estándar

44.8.3.1 El costo estándar se determina anticipadamente y en esta determinación se toman en consideración los niveles normales de utilización de materia prima, materiales, mano de obra y gastos de fabricación y la eficiencia y la utilización de la capacidad de producción instalada. Las cuotas de costo estándar se revisan periódicamente, y deben ajustarse a la luz de las circunstancias actuales.

44.8.4 Detallistas

44.8.4.1 Con el método de detallistas, los inventarios se valúan a los precios de venta de los artículos que los integran deducidos del correspondiente margen de utilidad bruta. Para efectos del método de detallistas, por margen de utilidad bruta debe entenderse el importe del precio de venta asignado a un artículo disminuido de su costo de adquisición. El porcentaje de margen de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta entre el precio de venta.

44.8.4.2 El método de detallistas se utiliza en entidades que tienen grandes cantidades de artículos con márgenes de utilidad bruta semejantes y con una alta rotación, que hacen impráctico utilizar otro método. El importe de los inventarios y el costo de ventas se determinan valuando los artículos en inventario a su precio de venta menos un porcentaje apropiado de utilidad bruta. El porcentaje utilizado de margen de utilidad bruta debe considerar, cuando es el caso, que el precio de venta del inventario ha sido reducido mediante rebajas, bonificaciones y descuentos. Es frecuente que para cada departamento de una tienda se utilice un porcentaje promedio.

44.8.4.3 Para el reconocimiento adecuado de los inventarios con base en el método de detallistas se establecen grupos de artículos con margen de utilidad homogéneo, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad bruta deseado y aprobado por la entidad.

46 Reconocimiento posterior

46.1 Fórmulas de asignación del costo

46.1.1 Aspectos generales

46.1.1.1 El costo unitario de los inventarios debe asignarse utilizando alguna de las siguientes fórmulas: costos identificados, costos promedios y primeras entradas primeras salidas (PEPS).

46.1.1.2 Una entidad debe utilizar la misma fórmula de asignación del costo para todos los inventarios con naturaleza y uso similar para ella. Tratándose de inventarios con diferente naturaleza y uso, la aplicación de fórmulas de asignación del costo diferentes puede justificarse.

46.1.1.3 Por ejemplo, los inventarios utilizados en un segmento operativo pueden tener un uso diferente al mismo tipo de inventarios que se utilizan en otro segmento operativo de la entidad. Sin embargo, una diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios o en las correspondientes reglas impositivas, por sí misma, no es suficiente para justificar el uso de fórmulas de asignación del costo diferentes.

46.1.2 Costos identificados

46.1.2.1 El costo de los inventarios de partidas que normalmente no son

intercambiables entre sí y de artículos o servicios producidos y segregados para proyectos específicos debe asignarse utilizando la identificación específica de sus costos individuales.

46.1.2.2 La identificación específica significa asignar los costos a partidas individuales del inventario. Este es el tratamiento apropiado para partidas que se segregan para un proyecto específico, sin tomar en cuenta si esas partidas fueron compradas o producidas por la entidad. Sin embargo, la identificación específica de los costos es inapropiada cuando en el inventario hay grandes números de partidas que normalmente son intercambiables entre sí, ya que en estas circunstancias, el procedimiento de seleccionar partidas que permanecerán en los inventarios puede utilizarse para lograr efectos predeterminados en la utilidad o pérdida.

46.1.3 Costos promedios

46.1.3.1 De acuerdo con la fórmula de costos promedios, el costo de cada artículo debe determinarse mediante el promedio del costo de artículos similares al inicio de un periodo adicionando el costo de artículos similares comprados o producidos durante éste. El promedio puede calcularse periódicamente o a medida en que entren nuevos artículos al inventario, ya sea adquiridos o producidos.

46.1.4 Primeras entradas primeras salidas (PEPS)

46.1.4.1 La fórmula "PEPS" se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir; por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan reconocidas a los últimos precios de adquisición o de producción, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las

primeras compras o costos de producción del ejercicio.

46.1.4.2 El manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se asigna su costo y para lograr una correcta asignación bajo la fórmula PEPS deben establecerse y controlarse capas del inventario según las fechas de adquisición o producción de éste.

46.2 Cambio de fórmula de asignación del costo y de método de valuación de inventarios

46.2.1 El cambio de un método de valuación de inventarios, sin que cambie la fórmula de asignación del costo, debe tratarse prospectivamente, ya que el efecto del cambio no genera efectos importantes, pues si se utiliza el método del costo estándar, su resultado siempre debe aproximarse al costo real.

46.2.2 El cambio de una fórmula de asignación del costo de inventarios debe tratarse retrospectivamente como un cambio en una norma particular conforme a la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores.

46.3 Inventarios incorporados a otros activos

46.3.1 Algunos inventarios pueden incorporarse en otras cuentas de activo; por ejemplo, los inventarios utilizados como un componente de inmuebles, maquinaria y equipo construidos por la propia entidad. Los inventarios incorporados de esta manera en otros rubros del activo deben reconocerse como costo de ventas o gasto durante la vida útil de esos activos a través de su depreciación o amortización, de acuerdo con la NIF particular

correspondiente.

46.4 Pérdidas por deterioro

46.4.1 Aspectos generales

46.4.1.1 Tomando en cuenta que los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por obsolescencia, por baja en los precios de mercado y por daño, es indispensable, para cumplir con el postulado de devengación contable, que se modifique la valuación de los artículos que forman parte de ellos sobre la base de su costo o a su valor neto de realización, el menor.

46.4.1.2 Como antes se señaló, el costo de adquisición de los inventarios puede no ser recuperable total o parcialmente si se han convertido en obsoletos debido al lento movimiento, se han dañado o si su precio de venta ha disminuido. También, el costo de adquisición de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para terminarlos o los costos estimados para poder realizar la venta se han incrementado.

46.4.1.3 La práctica de reconocer los inventarios por debajo de su costo de adquisición, a su valor neto de realización, es consistente con el punto de vista de que los inventarios no deben reconocerse en exceso a los importes que se espera realizar en su venta o uso.

46.4.1.4 Las estimaciones del valor neto de realización de los inventarios deben basarse en el buen juicio profesional y en la evidencia más confiable disponible al momento en que se hacen las estimaciones del importe en que se espera realizarlos. En estas estimaciones deben tomarse en consideración

las fluctuaciones del precio o costo directamente relacionadas con eventos que ocurren después del cierre del periodo, es decir en el periodo posterior, en tanto que esos eventos confirmen situaciones que ya existían al finalizar el periodo.

46.4.1.5 Las estimaciones que se hacen del valor neto de realización también deben tomar en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto de realización de los inventarios que se mantienen para satisfacer ventas en firme o servicios contratados se basa en los precios pactados en los contratos. Si los compromisos de venta en firme son por una cantidad menor a la mantenida en los inventarios, el valor neto de realización del exceso debe determinarse con base en los precios generales de venta.

46.4.1.6 Por otra parte, el reconocimiento de provisiones por pérdidas por deterioro puede ser necesario como resultado de pérdidas derivadas de compromisos de venta en firme en exceso a las cantidades de inventario que se mantienen o de compromisos de compra en firme. Esas provisiones deben reconocerse en el periodo en que se determine que se ha incurrido en una pérdida y se tratan en la norma relativa a pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos.

46.4.1.7 No deben reconocerse pérdidas por deterioro por debajo del costo de adquisición de materias primas y/o materiales que se mantienen para ser utilizados en la producción de inventarios, si se espera que los productos terminados a los cuales ellos se van a incorporar se venderán al costo o por arriba de éste. Sin embargo, cuando el precio de las materias primas y/o materiales indica que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto de realización, esos materiales deben valuarse a su valor neto de realización reconociendo una pérdida por deterioro. En estas circunstancias, el costo de reposición[9] de las materias primas y/o materiales puede ser la mejor medida disponible de su valor neto de realización.

46.4.1.8 El reconocimiento de una pérdida por deterioro de los inventarios para valuarlos a su valor neto de realización debe hacerse partida por partida; sin embargo, puede ser apropiado, con base en su importancia relativa, agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de partidas de inventario relativas a la misma línea de productos que tienen propósitos o fines similares, se producen y comercializan en la misma área geográfica y prácticamente no pueden evaluarse por separado de otras partidas de esa línea de productos.

46.4.1.9 Cuando los elementos que integran el inventario se emplean para producir varios productos con diferentes volúmenes de venta, a menos que exista algún método práctico para clasificar las diversas categorías, las normas relativas a pérdidas por deterioro deben aplicarse individualmente a cada rubro del inventario.

46.4.1.10 Los inventarios no deben sujetarse a pruebas de deterioro sobre la base de una clasificación genérica de éstos; por ejemplo, productos terminados o todos los inventarios en un segmento operativo particular. Los proveedores de servicios generalmente acumulan los costos relativos a cada servicio por el cual se carga un precio de venta diferente. Por lo tanto, cada uno de esos servicios debe tratarse como una partida por separado.

46.4.1.11 Las pérdidas por deterioro motivadas por modificaciones en el valor neto de realización que afectan a pedidos que se hayan aceptado en firme por mercancía o materiales que se encuentren en consignación o en tránsito deben reconocerse en el costo de ventas del periodo en que se originan las pérdidas.

46.4.1.12 La pérdida por deterioro es indicativa de que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultará inferior al valor neto en libros de éstos; esa pérdida debe reconocerse en el costo de ventas del periodo en que esa diferencia se produzca.

46.4.2 Evaluación periódica de pérdidas por deterioro

46.4.2.1 En cada periodo contable debe hacerse una nueva evaluación del valor neto de realización. Cuando han dejado de existir las circunstancias que previamente dieron origen a una pérdida por deterioro de inventarios o cuando debido a cambios en las circunstancias económicas exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto de realización de los inventarios castigados y que todavía se tienen en existencia, el importe de la pérdida por deterioro reconocido debe revertirse afectando los resultados del periodo en el que se origina la reversión considerando el siguiente párrafo. En ningún caso deben reconocerse las reversiones afectando retrospectivamente los estados financieros de periodos anteriores.

46.4.2.2 La reversión a que se refiere el párrafo anterior debe limitarse al importe de la pérdida por deterioro original que sea proporcionalmente aplicable al saldo de los inventarios castigados que aún se tienen en existencia, de manera tal que el nuevo valor contable asignado a ellos sea su costo o su valor neto de realización revisado, el menor. Por ejemplo, esto puede ocurrir cuando un artículo del inventario, que está reconocido a su valor neto de realización debido a una disminución en su precio de venta, todavía se tiene en existencia en el inventario en un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado en éste.

46.5. Reconocimiento en Resultados

46.5.1 Cuando se venden los inventarios, su valor contable (valor en libros) debe reconocerse como costo de ventas en el periodo en el que se reconocen los ingresos relativos. El importe de cualquier castigo por pérdidas por deterioro a los inventarios, para valuarlos a su valor de neto de realización y todas las pérdidas en inventarios deben reconocerse como costo de ventas en

el periodo en que ocurren las pérdidas. El importe de cualquier reversión de pérdidas por deterioro como resultado de incrementos en el valor neto de realización debe reconocerse como una disminución en el costo de ventas en el periodo en que ocurre la reversión.

50 NORMAS DE PRESENTACIÓN

50.1 La presentación en el estado de posición financiera de los inventarios neto de las estimaciones creadas sobre ellos debe hacerse clasificándolos como integrantes de los activos a corto plazo (circulantes) a menos que, debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, ésta tenga en existencia inventarios que serán vendidos o utilizados después de doce meses posteriores a la fecha del estado de posición financiera o en un plazo que exceda al ciclo normal de operaciones de la entidad, según sea el caso.

50.2 En el cuerpo del estado de posición financiera o en las notas a los estados financieros deben presentarse los diferentes rubros que integran los inventarios y sus correspondientes estimaciones con el suficiente detalle para mostrar cada rubro de acuerdo con la naturaleza de sus integrantes. Esos rubros, por ejemplo, pueden ser inventarios de: materias primas y/o materiales, de producción en proceso, de artículos terminados, en consignación y de mercancías en tránsito. El inventario de las entidades prestadoras de servicios debe presentarse como inventario de servicios en proceso.

50.3 El importe de inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de ventas, comprende los costos previamente incluidos en la valuación de los artículos que se han vendido, los gastos indirectos de producción no asignados a los inventarios y los costos anormales de producción. Las circunstancias particulares de cada entidad pueden hacer necesaria la inclusión en el costo de ventas de otras partidas, tales como los gastos de distribución.

50.4 Algunas entidades adoptan un formato por naturaleza para la presentación de su estado de resultados del periodo. En este caso, no se presenta el rubro de costo de ventas, y en lugar de éste la entidad presenta un análisis de los gastos utilizando una clasificación con base en la naturaleza de ellos y muestra los costos reconocidos como gastos por materias primas, gastos de mano de obra y otros gastos junto con el importe del cambio neto en inventarios en el periodo.

60 NORMAS DE REVELACIÓN

60.1 En los estados financieros o en sus notas debe revelarse la siguiente información:

a) Las políticas contables adoptadas para la valuación de los inventarios, así como los métodos de valuación de inventarios y fórmulas de asignación del costo utilizados;

b) la composición, al cierre del periodo, de los inventarios, neto de sus estimaciones, mostrando el importe de cada uno de los diferentes rubros que los integran tales como: materias primas, producción en proceso, productos terminados, mercancías en tránsito, inventarios entregados en consignación y/o en demostración, etcétera;

c) el importe de los inventarios recibidos en consignación y/o en administración;

d) el importe contable de los inventarios que no cumplan con la regla general de

valuación establecida en el párrafo 42.1 por encontrarse exceptuados de acuerdo al párrafo 20.3 y que, están reconocidos a su valor neto de realización (inciso a) o a su valor razonable deducido de los costos a incurrir para venderlos (inciso b).

e) el importe de los inventarios reconocido en resultados durante el periodo, cuando:

i. en el costo de ventas se incluyen otros elementos;

ii. una parte del costo de ventas se incluye como parte de las operaciones discontinuadas; y

iii. el estado de resultados se presenta clasificado conforme a la naturaleza de los rubros que lo integran y no se presenta un rubro de costo de ventas sino que los elementos que integran a éste se presentan en diferentes rubros.

f) el importe reconocido en resultados, de acuerdo con esta NIF, correspondiente a bajas significativas en el costo de operación de la planta, como consecuencia de la no utilización, total o parcial, de las instalaciones productivas;

g) el importe de estimaciones por pérdidas por deterioro de inventarios reconocidas en el periodo;

h) el importe de cualquier reversión reconocida en el periodo de estimaciones por pérdidas por deterioro de inventarios reconocidas en periodos anteriores;

i) las circunstancias o eventos que originaron la reversión de pérdidas por deterioro de inventarios, de acuerdo con el párrafo 46.4.2.1;

j) una descripción de cualquier cambio del método de valuación de inventarios o fórmula de asignación de costo de inventarios, las bases que justifican el cambio y los efectos de éste conforme a la NIF B-1; y

k) los gravámenes existentes sobre los inventarios y/o si éstos han sido cedidos en garantía, haciendo referencia al pasivo correspondiente.

60.2 Se recomienda la explicación de las variaciones significativas en el periodo, en los diferentes rubros de inventarios, ya que esa información puede ser de utilidad para los usuarios de los estados financieros.

70 VIGENCIA

70.1 Las disposiciones contenidas en esta NIF entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2011.

70.2 Esta NIF deja sin efecto el Boletín C-4, Inventarios.

80 TRANSITORIOS

80.1 Los inventarios que se presenten en los estados financieros de periodos anteriores que se incluyen para efectos comparativos, de acuerdo con la NIF

B-1 deben presentarse ajustándolos retrospectivamente para dar efecto en ellos a las nuevas disposiciones contenidas en esta NIF y revelarse en sus notas lo referente a éstas.

80.2 Esta NIF modifica el párrafo 22 de la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, a la cual se adiciona lo señalado con letra subrayada y se elimina lo que se presenta tachado, para quedar como sigue:

Por ejemplo, en el caso del cambio de un método de valuación de primeras entradas-primeras salidas (PEPS) a últimas entradas-primeras salidas (UEPS) una fórmula de asignación del costo de inventarios, puede ser que no se hayan conservado los datos correspondientes a uno o más periodos anteriores, lo cual impediría la aplicación retrospectiva del cambio contable, resultando impráctico reconstruir la información.

80.3 Asimismo, se modifica el párrafo BC4 de la NIF B-3, Estado de resultados, para quedar como sigue:

Normas de presentación acorde con los sistemas métodos de valuación de inventarios

En algunos comentarios recibidos como resultado de la auscultación de la NIF B-3, se sugirió al CINIF considerar las normas de presentación para las entidades de producción en concordancia con lo establecido en la norma particular relativa a inventarios en cuanto a la opción de aplicar los sistemas de valuación de los inventarios denominados costeo absorbente y costeo directo los métodos de valuación de inventarios. El CINIF concluyó que, dado que esta NIF tiene como fina¬lidad establecer las normas generales para la presentación y estructura del estado de resultados, los requerimientos mínimos de su contenido, y las normas generales de revelación, y los sistemas los métodos de valuación de

inventarios antes mencionados están enfocados a la valuación de las operaciones de inventarios atendiendo a las circunstancias de cada entidad, estos temas deben ser tratados en la norma particular relativa; sin embargo, en atención a las prácticas del sector o industria al que pertenece la entidad, pueden incluirse en el estado de resultados o en notas a los estados financieros, rubros, agrupaciones o niveles de utilidad adicionales, cuando dicha presentación contribuya a un mejor entendimiento del desempeño económico y financiero de la entidad.

80.4 La NIF C-4 también modifica el párrafo B1 de la NIF B-10, Efectos de la inflación, para quedar como sigue:

Debido a la gran cantidad de elementos que pueden integrar el rubro de inventarios, así como debido a su constante rotación, puede ser difícil identificar con precisión la fecha base de cada uno de dichos elementos; esto suele ocurrir sobre todo cuando el método de valuación del inventario la fórmula de asignación de costos es promedios. En tales casos, puede utilizarse como fecha base, la que corresponde a la rotación promedio de cada rubro o tipo de inventarios, siempre y cuando esto no desvirtúe la cifra reexpresada.

80.5 Esta NIF modifica también el párrafo B8 del Boletín E-1, Agricultura (Actividades agropecuarias), para quedar como sigue:

La Norma prescribe, entre otras cosas, el tratamiento contable para los activos biológi¬cos y la valuación inicial de los productos agrícolas cosechados de activos biológicos de una empresa al momento de la cosecha. Sin embargo, la Norma no trata el proceso del producto agrícola después de la cosecha,. dado que el Consejo no consideró apropiado comprometerse a una revisión parcial de la NIC 2, Inventarios, la cual trata el tratamiento contable para inventarios bajo el sistema de costo histórico. El proceso después de la cosecha se contabiliza bajo la NIC 2 NIF C-4. u otra Norma Internacional de Contabilidad aplicable (por ejemplo, si una empresa cosecha troncos y decide usarlos para construir su propio edificio, la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo, se aplica en la

contabilización de los troncos).

85 UTILIZACIÓN PRÁCTICA DEL COSTEO DIRECTO Y DE LA FÓRMULA (ANTES MÉTODO) DE ÚLTIMAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS

85.1 Tanto el costeo directo como la fórmula (antes método) de últimas entradas primeras salidas han sido y continúan siendo utilizados en diversos países, incluyendo a México, por los administradores de entidades que consideran que la información que obtienen de su aplicación proporciona elementos valiosos que utilizan para fines de control y análisis de diversos aspectos de sus negocios. El CINIF considera que ambas metodologías, que no son permitidas por esta NIF C-4 ni por las normas emitidas por el International Accounting Standards Board, pueden utilizarse internamente en las entidades incorporándolas a sus sistemas internos de información contable.

85.2 Al preparar la información que debe presentarse en los estados financieros al fin de cada periodo, formulados con base en las NIF, la información obtenida de los registros de contabilidad que ha sido procesada de acuerdo con las metodologías de costeo directo y/o la fórmula (antes método) de últimas entradas primeras salidas, debe ajustarse para que las cifras a incluir en esos estados financieros correspondan a las que se hubieran determinado si se hubieran aplicado los métodos y fórmulas que prescribe y acepta esta NIF.

Estas Bases para conclusiones acompañan, pero no forman parte de la NIF C-4. Resumen consideraciones que los miembros del Consejo Emisor del CINIF juzgaron significativas para alcanzar las conclusiones establecidas en la NIF C-4. Incluyen las razones para aceptar ciertos puntos de vista y otras reflexiones.

BASES PARA CONCLUSIONES

Antecedentes

BC1 El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) preparó el proyecto de NIF C-4, Inventarios, el cual estuvo en auscultación del 18 de marzo al 18 de junio de 2010.

BC2 A continuación se presenta un resumen de los puntos que sirvieron de base para las conclusiones relevantes a las que llegó el CINIF en la NIF C-4 final, tomando como referencia los comentarios recibidos en el proceso de auscultación.

Eliminación del sistema de costeo directo

BC3 Se recibieron comentarios señalando que el sistema de costeo directo es aplicado por un número grande de entidades y que en razón a ello, el CINIF debería modificar la NIF C-4 para permitir la utilización de ese sistema. El CINIF hizo un estudio sobre la aplicación del sistema referido tomando como fuente de información a los estados financieros de la totalidad de emisoras registradas en la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y concluyó que únicamente una entidad aplica ese sistema, el cual no es aceptado por el International Accounting Standards Board (IASB) ni tampoco por el Financial Accounting Standards Board (FASB) de los Estados Unidos.

BC4 La principal razón para la no aceptación del sistema de costeo directo no es el número de entidades que lo aplican o no, sino el hecho de que los productos costeados con base en ese sistema no incluyen a la totalidad de los costos incurridos en su producción, ya que se omiten de ellos a los costos fijos incurridos, lo que no cumple con el principio establecido en el párrafo 44.1.1 de esta NIF C-4: "El costo de los inventarios debe comprender todos los costos de compra y producción en que se haya incurrido para darles su ubicación y condición actuales".

Eliminación de la fórmula (antes método) de últimas entradas primeras salidas (UEPS)

BC5 En algunos comentarios recibidos se solicitó al CINIF comentar las razones para eliminar la fórmula de últimas entradas primeras salidas como una fórmula de asignación del costo de inventarios. Las razones que consideró el CINIF para decidir esa eliminación fueron:

a) El CINIF considera como objetivo altamente prioritario, la convergencia de su normatividad con la emitida por el IASB. En la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2, a partir del 1º de enero de 2005 se eliminó la aplicabilidad de la fórmula de últimas entradas primeras salidas.

b) El uso de la fórmula UEPS puede dar lugar a que por las fluctuaciones, generalmente incrementos, en los precios de adquisición, el costo asignado al inventario que se presenta en el estado de posición financiera difiera en forma importante de su valor actual.

c) La fórmula UEPS hasta antes de su eliminación por IASB, siempre había sido considerada por éste como una fórmula alternativa y IASB decidió que ya era necesaria su eliminación. La otra fórmula de asignación del costo que IASB

considera alternativa es la de primeras entradas primeras salidas (PEPS) cuya aplicación sigue siendo permitida sin que se conozcan planes para su eliminación.

d) En adición a lo anterior, el CINIF juzgó adecuado incluir en la NIF C-4 los párrafos IN4 e IN5 en los que se comentan otras situaciones que el CINIF también consideró para decidir la eliminación de la fórmula de últimas entradas primeras salidas.

Bases y sistemas de valuación

BC6 En algunas de las cartas de comentarios recibidas en el proceso de auscultación se sugirió que en la NIF C-4 se incluyeran los conceptos de bases y sistemas de valuación. El CINIF tomando en consideración que esta NIF únicamente incluye las normas que deben normar el tratamiento contable de los inventarios y el costo de ventas, decidió no tratar en ella los temas de bases y sistemas de valuación de inventarios y adoptar el concepto de fórmulas de asignación del costo apegándose así a la NIC 2 emitida por el IASB.

Costos predeterminados

BC7 Se recibieron comentarios solicitando que en la NIF C-4 se trataran los costos predeterminados y los costos estimados ya que en el borrador de la NIF C-4 emitido para auscultación, al igual que en la NIC 2 sólo se tratan a los costos estándar. Por las razones comentadas en el párrafo BC6, el CINIF consideró conveniente incluir en la NIF C-4 únicamente las normas relativas a los costos estándar, ya que éstos, al igual que los costos estimados, forman parte de los costos predeterminados y ambas fórmulas se utilizan para el control interno de los costos, sus resultados no deben diferir

significativamente del costo real y generalmente al final del periodo se ajustan a los costos reales.

Inclusión en la NIF C-4 de metodologías para el control y registro de los costos

BC8 En el proceso de auscultación se sugirió al CINIF la incorporación a la NIF C-4 de diversas metodologías que se vienen aplicando exitosamente en la práctica para el control de los costos, tal como la metodología de costeo basado en actividades (Activity Based Costing o ABC) que es utilizada para el tratamiento de los gastos indirectos y su asignación a los productos. El CINIF, en apego a su Marco Conceptual, no adoptó esta sugerencia porque en la NIF C-4 se establecen los principios aplicables a inventarios y no se pretende establecer en ella reglas particulares referentes a las metodologías que se aplican para cumplir con esos principios.

Utilización práctica del costeo directo y de la fórmula (antes método) de últimas entradas primeras salidas

BC9 Algunos de los comentarios recibidos argumentan que la eliminación del costeo directo y de la fórmula (antes método) de últimas entradas primeras salidas puede ocasionar trastornos significativos a las administraciones de entidades que vienen utilizando esas metodologías. En respuesta a estos comentarios el CINIF decidió incluir en los párrafos 85.1 y 85.2 de la NIF C-4 recomendaciones para el uso práctico del costeo directo y de la fórmula de últimas entradas primeras salidas. En esas recomendaciones se señala claramente que las entidades que apliquen esas metodologías, al final de cada periodo deben ajustar las cifras que con base en ellas se determinen a aquéllas que se obtienen aplicando consistentemente alguna de las fórmulas y métodos aceptados en esta NIF C-4 para presentar en los estados financieros las cifras ajustadas y que fueron determinadas con base en las normas de esa NIF.

Pérdidas por deterioro

BC10 En el proceso de auscultación, el CINIF recibió comentarios al proyecto de NIF C-4 señalando que en él se utilizaba el término deterioro lo que causaba confusión ya que en el Boletín C-15, Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición se define el deterioro relacionándolo con activos de larga duración y el inventario no lo es. En atención a lo anterior, el CINIF adoptó en la NIF C-4 una definición de pérdidas por deterioro aplicable a inventarios.

Castigo por pérdidas por deterioro

BC11 Algunos de los comentarios recibidos resaltan que en el proyecto de la NIF C-4 enviado a auscultación se utilizan indistintamente los términos castigo y deterioro lo que puede crear confusiones. El CINIF aceptó estos comentarios y modificó la NIF C-4 sustituyendo el término castigo por castigos por pérdidas por deterioro.

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF C-4

Esta Norma de Información Financiera C-4 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente:	C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Miembros:	C.P.C. William A. Biese Decker
	C.P.C. J. Alfonso Campaña Roiz

C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges
C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas

Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF C-4

C.P. Jessica Valeria García Mercado

4.3. Adquisición de materia prima en moneda extranjera

Ante la escalada de precios en nuestro país, y buscando incorporar la mejor calidad en los productos, las empresas nacionales deben buscar que sus materiales cumplan con los requisitos mínimos de calidad y precio.

Esto implica que se tome la decisión de llevar a cabo la importación de los materiales que conforman el producto, con sus efectos relativos a dicha importación:

a) Contratar a un proveedor extranjero que cumpla con todas las condiciones mercantiles y de calidad de los materiales contratados.

b) Tener en cuenta que puede haber condiciones comerciales no tan favorables, dependiendo los términos internacionales de comercio (Incoterms).[10]

c) Se debe contratar, invariablemente, un agente aduanal que realice el trámite de internación legal de las mercancías adquiridas en el extranjero, con el fin de obtener y generar el documento que manifieste su legal estancia; en este documento (pedimento de importación) se deberán manifestar los impuestos expresamente, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) (si los causa), a fin de permitir su registro contable.

d) Considerar que, derivado de los tipos de cambio utilizados, tanto en la compra como en el pago correspondiente, se obtendrá una fluctuación cambiaria, lo que provocará una pérdida cambiaria, o bien, una ganancia cambiaria y que deberá tratarse contablemente, de conformidad con la NIF B-15 (Conversión de Monedas Extranjeras).

e) En virtud de las condiciones acordadas con el proveedor, podrán agregarse algunas otras erogaciones como seguros, fletes, maniobras y, por supuesto, los honorarios del agente aduanal.

f) Respetar los lineamientos financieros que nos marca la NIF B-15 y, por otro lado, para efectos fiscales, tener en cuenta lo dispuesto tanto en el Código Fiscal de la Federación (CFF) y en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Ejercicio 1

A fin de tener un panorama más amplio, a continuación se desarrollarán algunos ejemplos, considerando el manejo de la moneda extranjera.

Se parte de la base de que para producir nuestro artículo, el material principal que se requiere es el isopropanol (véase cuadro 2).

La empresa se denomina “Iniciamos una Nueva Experiencia”, S.A. de C.V. y el periodo de las operaciones realizadas corresponde al mes de julio de 2016.

Cuadro 2. Isopropanol

Isopropanol

IIMP	15 lts.
Compras	115 galc
Consumo	116 galc
Tipo de cambio de la compra	$17.12 p
La compra se realizó el día 2 del mes	
La compra se pagó el último día del mes	$17.23 p

Nota: convencionalmente se considera el galón equivalente a: 3.8 lts.

A fin de practicar con las Fórmulas de Asignación de Costos (FAC), este ejercicio será desarrollado utilizando tanto PEPS como Promedios.

Cuadro 3. Valuación de la Materia Prima Directa (FAC: PEPS)

Referencia	Entrada	Salida	Existencia	Costo unitario	Costo medio
IIMP			15.000	$12.00	
ADQUISN	437.000		452.000	$28.47	
CONSUMO		15.000	437.000	$12.00	
		425.800	11.200		$28.47

Cuadro 4. Valuación de la Materia Prima Directa (FAC. Promedios)

Referencia	Entrada	Salida	Existencia	Costo unitario	Costo medio
IIMP			15.000	$12.00	
ADQUISN	437.000		452.000	$28.47	$27.93
CONSUMO		440.800	11.200	$27.93	

▪

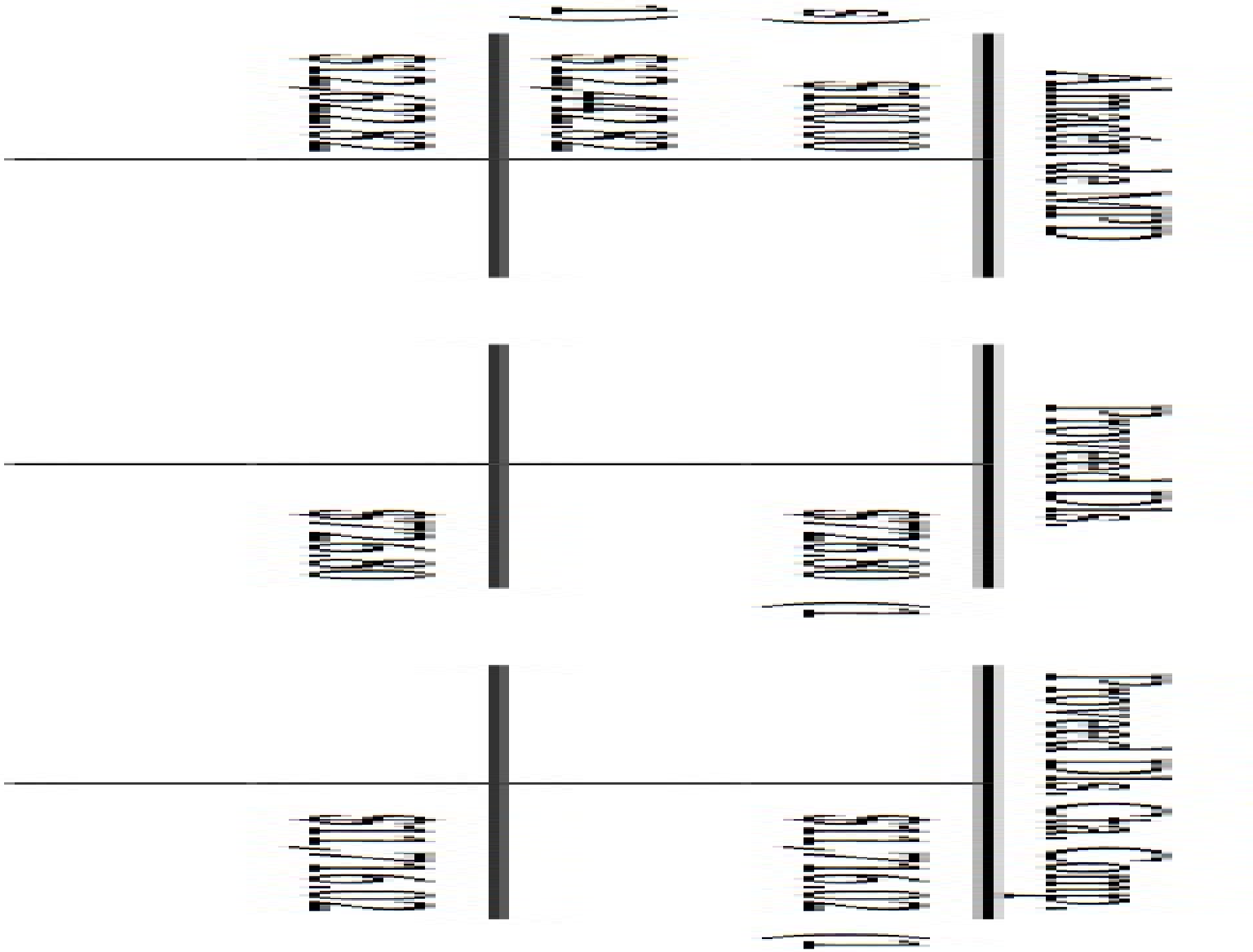
• Registros contables con FAC PEPS:

S) Por el registro del Inventario Inicial de Materia Prima Directa

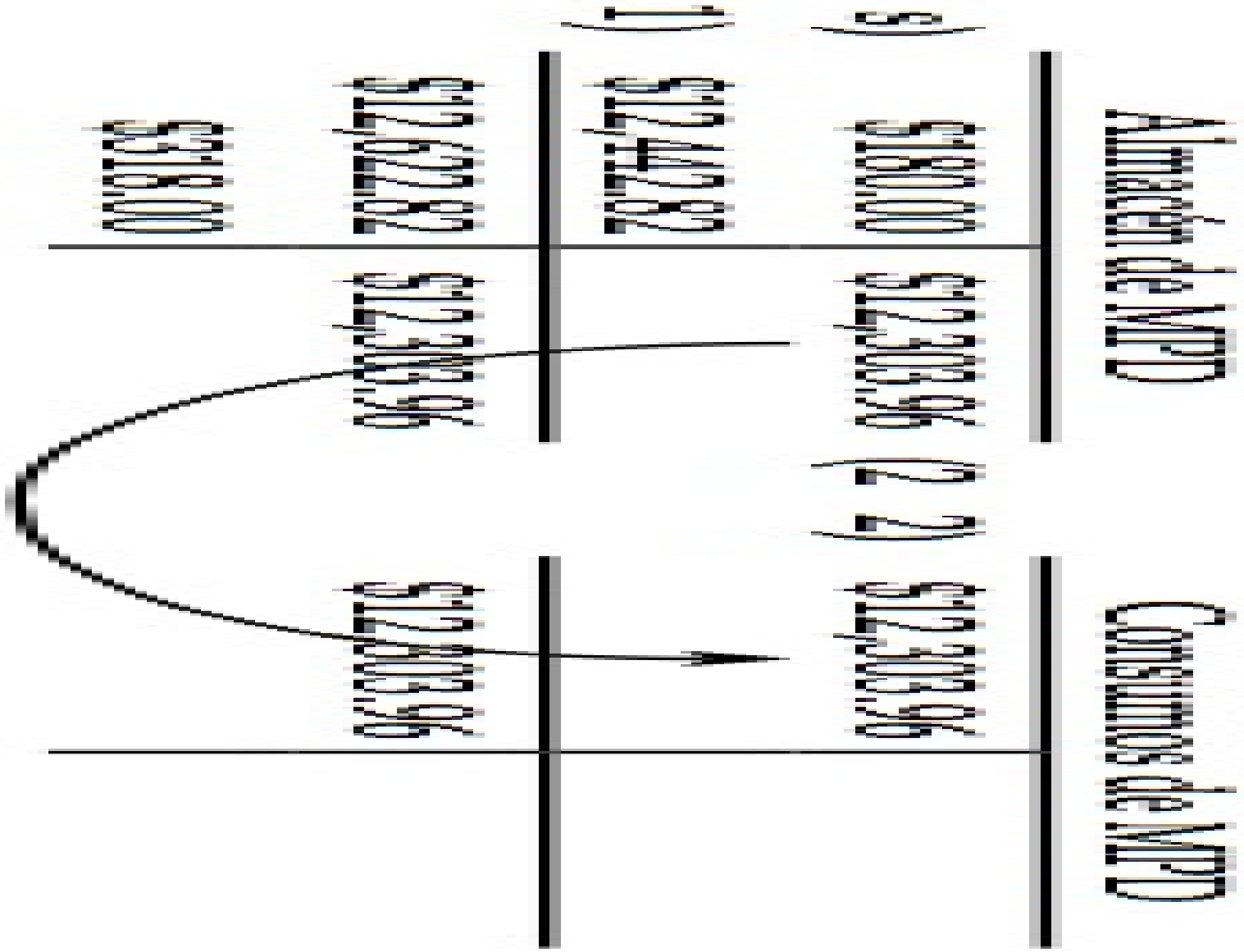
Almacén de MPD	
$180.00	

Capital social	
	$180.00

1) Registro de la adquisición de MPD



2) Registro de la MPD consumida (en producción)



Es importante aclarar que en este capítulo solo estaremos analizando los registros contables referentes a los movimientos que implican la adquisición y consumo de Materias Primas Directas y no los efectos que tiene su pago, ya que ese aspecto será abordado en el capítulo 4 Estudio de caso integral.

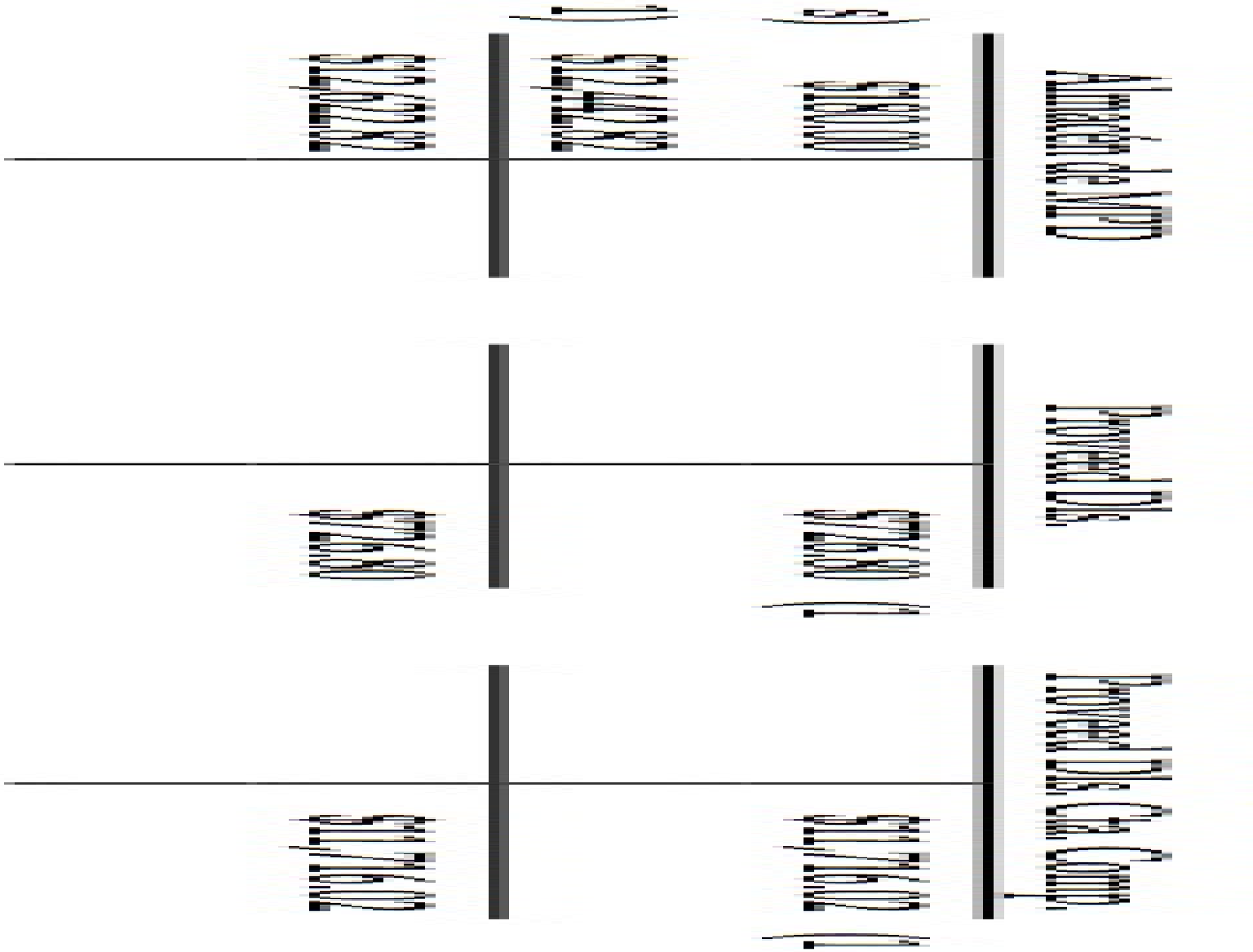
• Registros Contables con FAC Promedios:

S) Por el registro del Inventario Inicial de Materia Prima Directa

Almacén de MPD	
$180.00	

Capital social	
	$180.00

1) Registro de la adquisición de MPD



2) Registro de la MPD consumida (en producción)

Almacén de MPD			Consumos de MPD	
s)	$180.00	$12,310.00	(2 2) $12,310.00	
1)	$12,442.82			
	$12,622.82	$12,310.00	$12,310.00	
	$312.00			

Actividad del tema:

1. Determina el valor del costo de adquisición del mes de julio de 2016.

2. Menciona a cuánto asciende el valor del costo de compra del mismo mes.

3. ¿Cuánto es el costo incurrido del mes de julio de 2016?

4. Y el inventario final de cloruro de etilo, ¿cuánto vale?

5. Realiza los registros en tarjeta de almacén de la siguiente materia prima directa:

-

Inventario inicial de MPD
Adquisiciones
Fletes s/adquisiciones
Devoluciones s/ adquisiciones
Consumos
F.A.C. PEPS y Promedios
* Nota: la mercancía sufre una evaporación de 2.3% en el trayecto a la empresa.

4.3.1 Manejo de moneda extranjera

Hoy en día, la mayoría de las empresas buscan competir y sobresalir no solo en el entorno nacional, sino también en el internacional.

La globalización es un fenómeno que muchos suponían no llegaría a afectar en las dimensiones que lo está haciendo, económicamente hablando.

En este contexto, una de las estrategias financieras que han seguido la mayor parte de las empresas en México ha sido la apertura de sus mercados al extranjero y con ello atraer divisas a su negocio.

Al tener la facilidad de adentrarse en los mercados financieros internacionales, por medio de la exportación e incluso, de la propia importación, resulta conveniente manejar su propia cuenta de dólares, que le permita realizar sus transacciones directamente en la moneda que le exigen las diversas operaciones generadas con motivo del intercambio internacional al que se enfrenta.

En el ámbito contable, debe respetarse lo dispuesto por la NIF B-15, Conversión de Monedas Extranjeras y, en lo que respecta al efecto fiscal, entender lo dispuesto por el CFF y la LISR.

Por otro lado, debe definirse de manera cuidadosa cuál es el método de registro de moneda extranjera que estará adoptando en la empresa; esto implica que deba respetarse en todo momento, incluso, se debe establecer como política contable su registro, ya que no es posible estarlo modificando al libre antojo.

De los métodos existentes (los cuales se debieron estudiar y practicar en la materia de Contabilidad del cuarto semestre), hay que elegir uno, y es precisamente en el momento de la elección de dicho método, cuando surgen una serie de preguntas: ¿qué método vamos a tomar?, ¿por qué tomar uno u otro?, ¿cuál es el que ofrece las mejores ventajas? y ¿cuál es el más fácil?

A veces lo más complicado resulta cuando sucede lo peor: durante mi preparación académica jamás entendí los métodos de registro de moneda extranjera y lo que resulta peor, fue un tema que ni siquiera recuerdo haberlo visto (claro, es mera suposición, ya que eso no pasa en México), de modo que es necesario repasar los cuatro métodos existentes para el registro de moneda extranjera:[11]

a) Tipo variable

b) Tipo de remesa previa de fondos

c) Tipo fijo

I. Con cuenta complementaria de resultados

II. Con cuenta complementaria de balance a tipo aproximado

III. Con cuenta complementaria de balance al tipo de 1 por 1

d) Por el método de compraventa

I. Con cuenta a doble columna

II. Con cuenta de orden

Ejemplo

Considerar que en nuestra empresa, durante el mes de enero de 2017, se realizaron las siguientes operaciones:

1. El día 2 del mes abrimos dos cuentas en Banamex, S. A., una por 1,000 dólares y otra por 1,000 pesos; tipo de cambio (tc) $17.53 por dólar.

2. El día 9 compramos mercancía por 570 dólares que pagamos con el cheque Nº 1 de la cuenta de dólares; el tc es de $17.57 por dólar.

3. El día 17 vendimos mercancía por $10,000 + IVA, que nos pagan de contado; su costo representa 60%.

4. El 25 del mes, Mr. Verymuchmoney (socio principal) nos solicita el cheque Nº 2 por 50 dólares, indicando que lo utilizará para comprarse un Gatorade y una paleta payaso; tc $17.59 por dólar.

5. Al cierre del mes, el tc es de $18.20 por dólar; realizar el ajuste correspondiente.

Se pide llevar a cabo los registros contables en Asientos de Diario y utilizar el método de 1 a 1, con cuentas complementarias de Balance.

Cuadro 5. Registro de moneda extranjera en asientos de diario

No. cuenta	Cuenta	Parcial	Debe
	-1-		
102-000	BANCOS		$18,530.00
102-001	Banamex M.N. Cta. XXXX	$1,000.00	
102-002	Banamex Dlls. Cta. XXXX	$1,000.00	
102-003	Compra-Venta Moneda Nal.	-$1,000.00	
102-004	Compra-Venta Moneda Ext.	$17,530.00	
301-000	CAPITAL SOCIAL		
	-2-		
107-000	ALMACÉN DE PTD		$10,014.90
102-000	BANCOS		
102-002	Banamex Dlls. Cta. XXXX	-$570.00	
102-003	Compra-Venta Moneda Nal.	$570.00	
102-004	Compra-Venta Moneda Ext.	-$10,014.90	
	-3-		
102-000	BANCOS		$11,600.00
102-001	Banamex M.N. Cta. XXXX	$11,600.00	
207-000	IVA TRASLADADO COBRADO		
401-000	VENTAS		
501-000	COSTO DE LOS VENDIDOS		$6,000.00
107-000	ALMACÉN DE PTD		
	-4-		
104-000	FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS	$879.50	

104-100	Mr. Verymuchmoney	$879.50	
102-000	BANCOS		
102-002	Banamex Dlls. Cta. XXXX	-$50.00	
102-003	Compra-Venta Moneda Nal.	$50.00	
102-004	Compra-Venta Moneda Ext.	-$879.50	
	-5-		
102-000	BANCOS		$280.40
102-004	Compra-Venta Moneda Ext.	$280.40	
410-000	GANANCIA CAMBIARIA		

▪

5. Mano de obra directa

En el apartado 1 del presente capítulo se analizó el aspecto relativo a la clasificación de los gastos. De acuerdo con lo estudiado se establecieron los conceptos que rodean a los sueldos y salarios, los cuales pueden variar según la empresa a la que se le estén aplicando.

Así las cosas, en las empresas industriales y las extractivas, el personal que está involucrado directamente en la producción o extracción recibe una remuneración por su trabajo, que se tiene perfectamente definido como mano de obra, mientras que en las empresas de servicios o las comerciales, este mismo concepto se identifica únicamente como sueldos y salarios.

El concepto mano de obra se complementa en función de si cubre los requisitos analizados en el mencionado apartado, de ahí que para considerarse mano de obra directa, debe ser identificable, cuantificable y representativo; en el entendido de que con una cualidad que no cumpla, formará parte de los gastos indirectos de fabricación, al considerarse como mano de obra indirecta.

1) Resulta de gran trascendencia aclarar y precisar, que para que el cargo por mano de obra que registremos en contabilidad, se deben considerar en todo caso los cuatro conceptos que forman este elemento tan importante: 1) sueldos y salarios, 2) Prestaciones, 3) aportaciones (cuotas de seguridad social y/o carga social), y 4) contribuciones (impuestos que el Estado establece, en su caso).

5.1 El contrato de trabajo

Por otra parte, resulta también de gran trascendencia señalar que tener trabajadores a nuestro cargo –sean del área que sean– implica cumplir con las disposiciones legales aplicables en nuestro país. Por ello es necesario tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo (LFT),[12] específicamente en cuanto al aspecto contractual:

TÍTULO SEGUNDO

Relaciones Individuales de Trabajo

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 20.- Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquel por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

La prestación de un trabajo a que se refiere el párrafo primero y el contrato celebrado producen los mismos efectos.[13]

Asimismo, resulta de gran trascendencia revisar lo dispuesto por la LFT, que da luz al tratar de entender el ámbito de los sueldos y salarios aplicables en nuestro país.

Para entender lo referente al tema comentado, solo se examinará lo dispuesto en algunos artículos del Capítulo V y del Capítulo VI de la LFT, los cuales se transcriben a continuación:

CAPÍTULO V

Salario

Artículo 82.- Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.

Artículo 83.- El salario puede fijarse por unidad de tiempo, por unidad de obra, por comisión, a precio alzado o de cualquier otra manera.

Tratándose de salario por unidad de tiempo, se establecerá específicamente esa naturaleza. El trabajador y el patrón podrán convenir el monto, siempre que se trate de un salario remunerador, así como el pago por cada hora de prestación de servicio, siempre y cuando no se exceda la jornada máxima legal y se respeten los derechos laborales y de seguridad social que correspondan a la plaza de que se trate. El ingreso que perciban los trabajadores por esta modalidad, en ningún

caso será inferior al que corresponda a una jornada diaria.

Cuando el salario se fije por unidad de obra, además de especificarse la naturaleza de ésta, se hará constar la cantidad y calidad del material, el estado de la herramienta y útiles que el patrón, en su caso, proporcione para ejecutar la obra, y el tiempo por el que los pondrá a disposición del trabajador, sin que pueda exigir cantidad alguna por concepto del desgaste natural que sufra la herramienta como consecuencia del trabajo.

Artículo 84.- El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

Artículo 85.- El salario debe ser remunerador y nunca menor al fijado como mínimo de acuerdo con las disposiciones de esta Ley. Para fijar el importe del salario se tomarán en consideración la cantidad y calidad del trabajo.

En el salario por unidad de obra, la retribución que se pague será tal, que para un trabajo normal, en una jornada de ocho horas, dé por resultado el monto del salario mínimo, por lo menos.

Artículo 86.- A trabajo igual, desempeñado en puesto, jornada y condiciones de eficiencia también iguales, debe corresponder salario igual.

Artículo 87.- Los trabajadores tendrán derecho a un aguinaldo anual que deberá pagarse antes del día veinte de diciembre, equivalente a quince días de salario, por lo menos.

Los que no hayan cumplido el año de servicios, independientemente de que se encuentren laborando o no en la fecha de liquidación del aguinaldo, tendrán derecho a que se les pague la parte proporcional del mismo, conforme al tiempo que hubieren trabajado, cualquiera que fuere éste.

Artículo 88.- Los plazos para el pago del salario nunca podrán ser mayores de una semana para las personas que desempeñan un trabajo material y de quince días para los demás trabajadores.

Artículo 89.- Para determinar el monto de las indemnizaciones que deban pagarse a los trabajadores se tomará como base el salario correspondiente al día en que nazca el derecho a la indemnización, incluyendo en él la cuota diaria y la parte proporcional de las prestaciones mencionadas en el artículo 84.

En los casos de salario por unidad de obra, y en general, cuando la retribución sea variable, se tomará como salario diario el promedio de las percepciones obtenidas en los treinta días efectivamente trabajados antes del nacimiento del derecho. Si en ese lapso hubiese habido aumento en el salario, se tomará como base el promedio de las percepciones obtenidas por el trabajador a partir de la fecha del aumento.

Cuando el salario se fije por semana o por mes, se dividirá entre siete o entre treinta, según el caso, para determinar el salario diario.

CAPÍTULO VI

Salario mínimo

Artículo 90.- Salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo.

El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos.

Se considera de utilidad social el establecimiento de instituciones y medidas que protejan la capacidad adquisitiva del salario y faciliten el acceso de los trabajadores a la obtención de satisfactores.

Artículo 91.- Los salarios mínimos podrán ser generales para una o varias áreas geográficas de aplicación, que pueden extenderse a una o más entidades federativas o profesionales, para una rama determinada de la actividad económica o para profesiones, oficios o trabajos especiales, dentro de una o varias áreas geográficas.

Artículo 92.- Los salarios mínimos generales regirán para todos los trabajadores del área o áreas geográficas de aplicación que se determinen, independientemente de las ramas de la actividad económica, profesiones, oficios o trabajos especiales.

Artículo 93.- Los salarios mínimos profesionales regirán para todos los trabajadores de las ramas de actividad económica, profesiones, oficios o trabajos especiales que se determinen dentro de una o varias áreas geográficas de aplicación.

Artículo 94.- Los salarios mínimos se fijarán por una Comisión Nacional integrada por representantes de los trabajadores, de los patrones y del gobierno, la cual podrá auxiliarse de las comisiones especiales de carácter consultivo que considere indispensables para el mejor desempeño de sus funciones.

Artículo 95.- La Comisión Nacional de los Salarios Mínimos y las Comisiones Consultivas se integrarán en forma tripartita, de acuerdo a lo establecido por el Capítulo II del Título Trece de esta Ley.

Artículo 96.- La Comisión Nacional determinará la división de la República en áreas geográficas, las que estarán constituidas por uno o más municipios en los que deba regir un mismo salario mínimo general, sin que necesariamente exista continuidad territorial entre dichos municipios.[14]

Aunado a la percepción que por sueldo se haya convenido entre patrón y trabajador, la LFT establece y reconoce los derechos que los trabajadores generan, a fin de que le sean cubiertos por su patrón, de acuerdo con sus propios méritos y, en ocasiones, por el simple transcurso del tiempo.

5.1.1 Prestaciones, aportaciones y contribuciones

En este punto, desarrollaremos las cuestiones relativas a los derechos que los trabajadores tienen por ley, los cuales son irrenunciables y que el patrón debe cubrir invariablemente.

Estos derechos de los trabajadores los encontramos algunos como prestaciones, aportaciones y contribuciones.

En lo que se refiere a las prestaciones, estas corresponden al conjunto de derechos que la LFT prevé como una remuneración generada por el simple transcurso del tiempo y los cuales, engloban principalmente dos conceptos: la prima vacacional y el aguinaldo.

La prima vacacional se encuentra perfectamente delimitada en el Capítulo IV de la LFT, el cual a la letra establece:

CAPÍTULO IV

Vacaciones

Artículo 76.- Los trabajadores que tengan más de un año de servicios disfrutarán de un período anual de vacaciones pagadas, que en ningún caso podrá ser inferior a seis días laborables, y que aumentará en dos días laborables, hasta llegar a doce, por cada año subsecuente de servicios.

Después del cuarto año, el período de vacaciones aumentará en dos días por cada cinco de servicios.

Artículo 77.- Los trabajadores que presten servicios discontinuos y los de temporada tendrán derecho a un período anual de vacaciones, en proporción al número de días de trabajos en el año.

Artículo 78.- Los trabajadores deberán disfrutar en forma continua seis días de vacaciones, por lo menos.

Artículo 79.- Las vacaciones no podrán compensarse con una remuneración.

Si la relación de trabajo termina antes de que se cumpla el año de servicios, el trabajador tendrá derecho a una remuneración proporcionada al tiempo de servicios prestados.

Artículo 80.- Los trabajadores tendrán derecho a una prima no menor de veinticinco por ciento sobre los salarios que les correspondan durante el período de vacaciones.

Artículo 81.- Las vacaciones deberán concederse a los trabajadores dentro de los seis meses siguientes al cumplimiento del año de servicios. Los patrones entregarán anualmente a sus trabajadores una constancia que contenga su antigüedad y de acuerdo con ella el período de vacaciones que les corresponda y la fecha en que deberán disfrutarlo.[15]

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 80 de la mencionada LFT, la prima vacacional no debe ser inferior a 25% del monto que corresponda por vacaciones.

Por su parte, el aguinaldo lo encontramos en la LFT dentro del Capítulo V, específicamente en el artículo 87 (analizado previamente), el cual expresamente señala que se deberá cubrir al trabajador el equivalente a 15 días de salario.

Existen empresas que, debido a sus posibilidades financieras y, en algunos casos, por cuestiones de planeación fiscal, deciden incorporar en sus contratos laborales, algunas prestaciones superiores a las que establece la LFT, como pueden ser: mayor días de goce por vacaciones, días de aguinaldo superiores a los de la ley, vales de despensa, reposición de gastos médicos, ayuda para vivienda o para transporte, servicio de comedor y los tradicionales premios por puntualidad, por asistencia y hasta por productividad.

En cuanto a las vacaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76 de la LFT, el cuadro lo simplificamos de la siguiente manera:

Antigüedad	Días
Primer año	6
Segundo año	8
Tercer año	10
Cuarto año	12
De 5 a 9	14
De 10 a 14	16
De 15 a 19	18
De 20 a 24	20
De 25 a 29	22

Seguridad Social

a) Aportaciones. Las obligaciones que tiene un patrón, con motivo de tener trabajadores a su servicio, a fin de protegerlo y otorgarle el derecho a la salud, derivan en una serie de erogaciones que dicho patrón debe cubrir a una institución especializada para ello; en nuestro país, esa institución es el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).

En este punto, vale la pena recalcar que no todas las empresas pagan lo mismo, ya que el monto que se cause por concepto de las cuotas al IMSS, dependen en gran medida del sueldo con el que cada trabajador sea registrado, además del porcentaje de Riesgo de Trabajo (RT) que le corresponda a la empresa, de conformidad con el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el primero de noviembre de 2002 y actualmente sigue vigente.

Por mandamiento constitucional, todos los trabajadores en México que presten sus servicios a empresas privadas tienen el derecho de gozar de una vivienda digna, para lo cual, existe otra institución que administra los recursos que los patrones deben otorgar para que se logre el objetivo constitucional mencionado: Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT).

Las cuotas previstas en la propia ley del INFONAVIT forman parte también de aportaciones.

Respecto a Seguridad Social, debemos atender a la Ley del Seguro Social,[16] en

específico a lo dispuesto en los artículos 11, 12, 27, 31, además de aquellos que tratan los porcentajes aplicables en cada una de las ramas que la propia Ley establece.

Sujetos de aseguramiento obligatorio. De conformidad con la Ley del Seguro Social, veamos lo dispuesto por los artículos anteriormente mencionados:

TÍTULO SEGUNDO

DEL REGIMEN OBLIGATORIO

CAPÍTULO I

GENERALIDADES

[…]

Artículo 11. El régimen obligatorio comprende los seguros de:

I. Riesgos de trabajo;

II. Enfermedades y maternidad;

III. Invalidez y vida;

IV. Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y

V. Guarderías y prestaciones sociales.

Artículo 12. Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

I. Las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones;

Fracción reformada DOF 20-12-2001

II. Los socios de sociedades cooperativas, y

Fracción reformada DOF 20-12-2001

III. Las personas que determine el Ejecutivo Federal a través del Decreto respectivo, bajo los términos y condiciones que señala esta Ley y los reglamentos correspondientes…[17]

Con el análisis de los dos artículos anteriores, queda claro quiénes están sujetos al régimen obligatorio, es decir, un patrón a quiénes debe incorporar al Seguro Social.

A continuación se dará un repaso completo a lo dispuesto en el artículo 27, que da luz para conocer los conceptos que se deben adicionar y los que no se deben incluir para determinar de manera adecuada el salario base de cotización de los trabajadores y los valores que se deben integrar, sea cual fuere la actividad que desarrolla.

CAPÍTULO II

DE LAS BASES DE COTIZACIÓN Y DE LAS CUOTAS

[…]

Artículo 27. El salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo. Se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:

Párrafo reformado DOF 16-01-2009

I. Los instrumentos de trabajo tales como herramientas, ropa y otros similares;

II. El ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanaria, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; si se constituye en forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, integrará salario; tampoco se tomarán en cuenta las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales de carácter sindical;

III. Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez;

IV. Las cuotas que en términos de esta Ley le corresponde cubrir al patrón, las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, y las participaciones en las utilidades de la empresa;

V. La alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa a los trabajadores; se entiende que son onerosas estas prestaciones cuando el trabajador pague por cada una de ellas, como mínimo, el veinte por ciento del salario mínimo general diario que rija en el Distrito Federal;

VI. Las despensas en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el cuarenta por ciento del salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal;

VII. Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que el importe de cada uno de estos conceptos no rebase el diez por ciento del salario base de cotización;

VIII. Las cantidades aportadas para fines sociales, considerándose como tales las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva. Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, y

IX. El tiempo extraordinario dentro de los márgenes señalados en la Ley Federal del Trabajo.

Para que los conceptos mencionados en este precepto se excluyan como integrantes del salario base de cotización, deberán estar debidamente registrados en la contabilidad del patrón.

En los conceptos previstos en las fracciones VI, VII y IX cuando el importe de estas prestaciones rebase el porcentaje establecido, solamente se integrarán los excedentes al salario base de cotización.

Artículo reformado DOF 20-12-2001

Artículo 28. Los asegurados se inscribirán con el salario base de cotización que perciban en el momento de su afiliación, estableciéndose como límite superior el equivalente a veinticinco veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal y como límite inferior el salario mínimo general del área geográfica respectiva.

[…]

Artículo 29. Para determinar la forma de cotización se aplicarán las siguientes reglas:

I. El mes natural será el período de pago de cuotas;

II. Para fijar el salario diario en caso de que se pague por semana, quincena o mes, se dividirá la remuneración correspondiente entre siete, quince o treinta respectivamente. Análogo procedimiento será empleado cuando el salario se fije por períodos distintos a los señalados, y

III. Si por la naturaleza o peculiaridades de las labores, el salario no se estipula por semana o por mes, sino por día trabajado y comprende menos días de los de una semana o el asegurado labora jornadas reducidas y su salario se determina por unidad de tiempo, en ningún caso se recibirán cuotas con base en un salario inferior al mínimo.

Artículo 30. Para determinar el salario diario base de cotización se estará a lo siguiente:

I. Cuando además de los elementos fijos del salario el trabajador percibiera regularmente otras retribuciones periódicas de cuantía previamente conocida, éstas se sumarán a dichos elementos fijos;

II. …[18]

Y, ¿cómo se determina al salario base de cotización?

Para dar respuesta a la pregunta anterior, es necesario ver de dónde surge el factor de integración que le corresponde al trabajador, de acuerdo con las prestaciones que cada uno de ellos recibe.

5.1.2 Con prestaciones mínimas de ley

Como previamente ya se analizó, se entiende que cuando un trabajador solo recibe las prestaciones mínimas que la LFT establece, le corresponde un derecho por prima vacacional, el equivalente a 25% de sus seis días de vacaciones y en cuanto al aguinaldo los 15 días que marca la LFT.

En este sentido, para un trabajador cuya antigüedad es de tan solo un año, su factor se calcula de la siguiente manera:

1er año	
Prima Vacacional (s/6 días)	0.0041
Aguinaldo (15 días)	0.0410
Resultado	0.0451
Más la unidad	1.0000
Factor de Integración	1.0451

Los cálculos anteriormente expresados van en función a la prestación recibida sobre el total de días de un año, o sea, 365.

Mucho se ha polemizado en cuanto al número de decimales que deben ser utilizados en la determinación de los factores, e incluso, se llega a opinar que todo es cuestión de criterio, lo cual, me parece demasiado temerario.

Para evitar las posibles diferencias que surjan al respecto, solo basta con tener perfectamente definido lo dispuesto en el último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación (CFF),[19] el cual a la letra señala:

Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este Artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones

señalarán en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales, definitivos y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será 1.

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del siguiente ejercicio a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el período comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del período entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización.

Tratándose de cantidades que se establezcan en este Código que no hayan estado sujetas a una actualización en los términos del párrafo anterior, para llevar a cabo su actualización, cuando así proceda en los términos de dicho párrafo, se utilizará el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de noviembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que hayan entrado en vigor.

Para determinar el monto de las cantidades a que se refieren los párrafos sexto y séptimo de este artículo, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata anterior y de 5.01 a 9.99 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.

El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización, así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo. [El subrayado y el énfasis es nuestro].[20]

Siguiendo con el factor de integración, cuando un trabajador inicie su segundo año en la empresa tendrá que aplicarse un diferente factor, el cual se muestra a continuación:

2º año	
Prima Vacacional (s/8 días)	0.0054
Aguinaldo (15 días)	0.0410
Resultado	0.0464
Más la unidad	1.0000
Factor de Integración	1.0464

Entonces, siguiendo con el desarrollo de la fórmula aplicada en los cuadros anteriormente expresados, se presenta el cuadro completo de los diferentes factores de integración para determinar el salario base de cotización ante el IMSS, debido a la diferente antigüedad de un trabajador (reiterando que corresponde a prestaciones mínimas de ley):

Antigüedad	Días	Factor
1er año	6	1.0451
2º año	8	1.0464
3er año	10	1.0478
4º año	12	1.0492
De 5 a 9	14	1.0505
De 10 a 14	16	1.0519
De 15 a 19	18	1.0533
De 20 a 24	20	1.0546
De 25 a 29	22	1.0560
De 30 a 34	24	1.0574

b) Impuestos estatales

En cuanto al tema de contribuciones, en el estado de Jalisco, de conformidad con la legislación vigente, se tiene la obligación de contribuir con un impuesto que se deriva de los sueldos: el denominado “Impuesto sobre nóminas”.

Efectivamente, de acuerdo con la Ley de Ingresos del Estado de Jalisco (LIEJ) y la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco (LHEJ), se establece la obligación de cubrir 2% del valor de las nóminas que los patrones cubran a sus trabajadores.

En este orden de ideas, veamos lo que establece la Ley de Ingresos del Estado de Jalisco,[21] vigente para el ejercicio 2016, la cual, en su artículo 14 a la letra establece:

CAPÍTULO III

Del impuesto sobre nóminas

SECCIÓN ÚNICA

Del impuesto sobre nóminas

Artículo 14. La tarifa aplicable a este impuesto será la que resulte de multiplicar la tasa del 2.0% a la base que se refiere la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco [enfasis añadido].

A. Durante la vigencia de esta Ley, se reduce la tasa del impuesto sobre nóminas en un 100% a las empresas por los empleos generados en el Estado de manera directa y como consecuencia de nuevas inversiones.

Para los efectos de esta disposición, se entenderá por sujetos de este beneficio fiscal a las personas jurídicas y físicas que se encuentren en los siguientes supuestos:

I. Las personas físicas o jurídicas que independiente de la fecha de su constitución, acrediten su alta inicial como patrón y/o primera contratación de empleos en el ejercicio fiscal 2016, mediante los documentos determinados por la legislación aplicable, o que siendo empresas existentes y sin ser su primera contratación, registren nuevos empleos por nuevas inversiones, sin que estos empleos sean resultado de la recontratación u ocupación de plazas existentes, lo que será acreditado con la documentación correspondiente, de conformidad a la legislación aplicable; o

II. Las personas jurídicas o físicas que se hayan constituido en otra entidad federativa y que en el ejercicio fiscal 2016, trasladen su domicilio fiscal al Estado o instalen una o varias sucursales en el mismo, a las cuales les aplicará este beneficio exclusivamente a los nuevos empleos creados o generados de manera directa y permanente, en la o las sucursales u oficinas domiciliadas en Jalisco, de conformidad con la legislación aplicable.

Atendiendo a los fines de promoción y desarrollo económico para el Estado de Jalisco que persigue la aplicación del beneficio contemplado en este artículo, no se considerarán sujetos y objeto de dicho beneficio los siguientes casos: los empleos conservados o trasladados a las sociedades (personas jurídicas) surgidas de una fusión o escisión de sociedades, las empresas (personas físicas o jurídicas) que se constituyan como patrón sustituto; así como las empresas prestadoras de servicios de intermediación (outsourcing) a que se refiere el artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo, por no ser fuente primaria generadora

de empleo y, por tanto, no generar nuevos empleos en el Estado como consecuencia de nuevas inversiones; y aquellas empresas ya establecidas, que mediante actos de simulación reporten como nuevos empleos generados la sola ocupación de vacantes preexistentes, es decir, la recontratación de su propia plantilla laboral.

Las empresas que hayan obtenido la exención del impuesto sobre nóminas en los términos del presente artículo, podrán ampliar el beneficio sobre los empleos a los que se les haya aplicado para el segundo año, por el 50% de la reducción a la tasa del impuesto en cuestión, siempre y cuando lo soliciten a la Secretaría de Planeación, Administración y Finanzas conforme a los lineamientos y acuerdos respectivos.

B. Asimismo, se les reducirá el 100% de la tasa del Impuesto sobre Nóminas y se ampliará dicho beneficio para el segundo año, en los supuestos siguientes:

I. Para las empresas que contraten a profesionistas egresados en el presente ejercicio fiscal o en el inmediato anterior; o

II. Para las empresas que contraten a personas que pertenezcan a grupos vulnerables en los términos del Código de Asistencia Social del Estado de Jalisco, entendiéndose para efectos de la normatividad en cita, que son sujetos de asistencia social entre otros, las personas con capacidades diferentes de conformidad con la Ley para la Atención y Desarrollo Integral de Personas con Discapacidad del Estado de Jalisco y, adultos mayores, considerados como tales a los hombres o mujeres que tengan más de sesenta años de edad.

Para que procedan cualquiera de las reducciones antes señaladas en la tasa, será

necesario además cumplir con los requisitos y la normatividad que al efecto establezca la Secretaría de Planeación, Administración y Finanzas, la cual deberá ser publicada en el Periódico Oficial “El Estado de Jalisco”, dentro de los 30 días siguientes a aquél en que entre en vigor la presente Ley de Ingresos.[22]

Como puede apreciarse en el primer párrafo del artículo transcrito, se establece que la base debe determinarse de conformidad con la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco (LHEJ).

Ahora veamos lo que establece la ley mencionada anteriormente, para ello debe analizarse lo dispuesto en el capítulo quinto, que a la letra establece:

CAPÍTULO QUINTO

Del Impuesto sobre Nóminas

Del objeto

Artículo 39. Son objeto de este impuesto, los pagos que en efectivo o en especie, realicen personas físicas o jurídicas en el Estado de Jalisco, por concepto de remuneración al trabajo personal prestado bajo la subordinación de las mismas con carácter de patrón.

Quedan incluidas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que, sin estar domiciliadas en el Estado de Jalisco, tengan personal subordinado en el territorio de éste, en sucursales, bodegas, agencias, unidades económicas, dependencias y cualquier ente o figura que permita tener personal subordinado dentro del mismo.

Para efecto de este impuesto se consideran remuneraciones al trabajo personal subordinado, las contraprestaciones, ordinarias o extraordinarias, que realicen los patrones en favor de sus empleados.

De los sujetos

Artículo 40. Son sujetos de este impuesto las personas físicas o jurídicas obligados a efectuar los pagos a que se refiere el artículo anterior.

Quedan comprendidos como sujetos de este impuesto, la federación, así como sus organismos descentralizados, fideicomisos, dependencias, entidades paraestatales y organismos públicos autónomos.

Serán responsables solidarios del pago de este impuesto las personas físicas o jurídicas que contraten y reciban la prestación del trabajo personal subordinado, aun cuando el pago del salario se realice por otra persona.

De la base

Artículo 41. Es base del impuesto sobre nóminas, el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

De la cuota

Artículo 42. Este impuesto se liquidará de conformidad con la tarifa que al efecto establezca la Ley de Ingresos del Estado.

Del pago

Artículo 43. El pago de este impuesto deberá efectuarse a más tardar el día doce del mes siguiente en que se causó.

Dicho pago se hará mediante declaración en las oficinas de recaudación fiscal que corresponda, en los términos del artículo 46 fracciones IV y V de esta Ley, en las formas oficiales o ante las instituciones de crédito autorizadas por la Secretaría de Planeación, Administración y Finanzas.

La obligación de presentar la declaración subsistirá aun cuando no se hayan efectuado erogaciones gravadas.

De las exenciones

Artículo 44. Están exentas del pago de este impuesto:

I. Las erogaciones que se cubran por concepto de:

a) Participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas;

b) Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos respectivos;

c) Pensiones y jubilaciones en los casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte;

d) Indemnizaciones por rescisión o terminación de la relación laboral, que tenga su origen en la prestación de servicios personales subordinados;

e) Pagos por gastos funerarios;

f) Gastos de viáticos efectivamente erogados por cuenta del patrón y debidamente comprobados, en los mismos términos que para su deducibilidad requiere la Ley del Impuesto sobre la Renta;

g) Aportaciones al INFONAVIT, Fondos para el retiro constituidos con arreglo a las Leyes de la materia y cuotas al IMSS a cargo del patrón; y

h) Remuneración al trabajo personal subordinado a favor de empleados mayores de 60 años de edad o discapacitados según su evaluación en los términos del Código de Asistencia Social; y

II. Las erogaciones que efectúen:

a) El Estado y Municipio, así como sus organismos descentralizados, organismos autónomos fideicomisos, dependencias y entidades;

b) Instituciones sin fines de lucro que realicen o promuevan asistencia social en cualquiera de sus formas y que se encuentren registradas ante las autoridades estatales competentes del ramo; y

c) Asociaciones de trabajadores y colegios de profesionistas.[23]

En resumen, el pago del impuesto sobre nóminas se debe llevar a cabo considerando el total de erogaciones realizadas por concepto de sueldos y salarios, aplicando una tasa de 2% y pagarse a más tardar el día 12 del mes siguiente al que se cause, pero en todo caso, disminuyendo los conceptos que se encuentran exentos, de conformidad con el último artículo transcrito anteriormente.

Con el fin de cumplir con la NIF A-2 y su postulado denominado “devengación contable”, es importante que el registro de este impuesto se haga considerando los sueldos integrados, aunque se pague sobre sueldos nominales, es decir, “el impuesto sobre nóminas se debe calcular y registrar sobre la base de sueldos integrados y, se paga sobre la base de sueldos nominales”.

La razón de la anterior afirmación se da en el hecho de que el derecho del trabajador a recibir sus prestaciones se genera por el transcurso del tiempo; ello provoca que en su momento los patrones tengan que cubrirlas y, al registrar la parte que le corresponde, se estará enviando al costo del mes la parte que le corresponde.

Lo anterior tiene congruencia con los conceptos mencionados en el punto 5 denominado Mano de obra directa.

5.2. Registro Contable (NIF D-3)

La NIF D-3, denominada Beneficios a los empleados, es de gran importancia en el área de costos, pues si no se tiene presente se deja fuera de los registros contables gran parte de los derechos que los empleados generan que, al ser cuantificados, llegan a ser de consideración, con lo cual el costo se vería afectado de manera negativa. Esto redunda en un valor inadecuado o desvirtuado, es decir, en un error.

Al tener error en el costo y al ser este la base para determinar el valor de venta, al tomar la decisión y llegar a determinar este último, lamentablemente también será erróneo, lo cual provocará que lejos de cumplir nuestro objetivo como empresario -obtener utilidades- resulte todo lo contrario, o sea, presentar pérdidas que difícilmente se recuperarán.

Enseguida se transcribe la NIF D-3, vigente para el año 2016 y publicada por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF); sin embargo, no se transcribe en su totalidad, solo los párrafos iniciales, con el fin de tener en cuenta lo referente a la trascendencia en el registro de los costos.

NIF D-3, Beneficios a los empleados[24]

Contenido

• BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

• INTRODUCCIÓN.

• 10 OBJETIVO.

• 20 ALCANCE.

• 30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS.

• 40 NORMAS DE VALUACIÓN.

• 50 NORMAS DE PRESENTACIÓN.

• 60 NORMAS DE REVELACIÓN.

• 70 VIGENCIA.

• 80 TRANSITORIOS.

• APÉNDICE A - Guías de aplicación.

• APÉNDICE B - Guías adicionales de aplicación.

• APÉNDICE C - Guías de implementación.

• APÉNDICE D - Diagramas para identificar como reconocer los beneficios a los empleados.

• APÉNDICE E - Bases para conclusiones.

• PTU diferida (párrafos 43. 3.1 al 43.3.5)

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Esta Norma tiene por objeto establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior en los estados financieros de una entidad de los beneficios que ésta otorga a sus empleados. La NIF D-3 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en noviembre de 2014, estableciendo su entrada en vigor para entidades cuyos ejercicios se inicien a partir del 1º de enero de 2016, permitiéndose su aplicación anticipada a partir del 1º de enero de 2015.

Capítulo /Sección /Subsección Párrafos

INTRODUCCIÓN IN1 - IN20

Preámbulo IN1

Razones para emitir la NIF D-3 IN2 - IN3

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores IN4 - IN16

Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF IN17 - IN19

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

IN20

10 OBJETIVO 10.1

20 ALCANCE 20.1 - 20.5

30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS 31 - 35

31 Definiciones de beneficios a los empleados 31

32 Definiciones relacionadas con la clasificación de los planes 32

33 Definiciones relacionadas con el pasivo (activo) neto por beneficios definidos 33

34 Definiciones relacionadas con el costo de beneficios definidos 34

35 Otras definiciones relacionadas con beneficios directos 35

40 NORMAS DE VALUACIÓN 41.1 - 45.8.2

41 Criterios para el reconocimiento 41.1 - 41.8

42 Beneficios directos a corto plazo 42.1.1 - 42.4.10

42.1 Aspectos generales 42.1.1 - 42.1.2

42.2 Reconocimiento 42.2.1 - 42.2.5

42.3 Ausencias compensadas 42.3.1 - 42.3.6

42.4 Participación de los trabajadores en la utilidad (PTU), bonos e incentivos 42.4.1 - 42.4.10

43 Beneficios directos a largo plazo 43.1.1 - 43.3.5

43.1 Aspectos generales 43.1.1 - 43.1.2

43.2 Reconocimiento 43.2.1 - 43.2.7

43.3 PTU diferida 43.3.1 - 43.3.5

44 Beneficios por terminación 44.1.1 - 44.2.6

44.1 Aspectos generales 44.1.1 - 44.1.10

44.2 Reconocimiento 44.2.1 - 44.2.6

45 Beneficios post-empleo 45.1.1 - 45.8.2

45.1 Aspectos generales 45.1.1 - 45.1.3

45.2 Clasificación y tipos de planes de beneficios post-empleo 45.2.1 - 45.2.20

45.3 Plan de contribución definida 45.3.1 - 45.3.2

45.4 Plan de beneficio definido-generales 45.4.1 - 45.4.4

Capítulo /Sección /Subsección Párrafos

45.5 Plan de beneficio definido-determinación del monto del PNBD o ANBD 45.5.1 - 45.5.22

45.6 Plan de beneficio definido-determinación del Costo Neto del Periodo (CNP 45.6.1 - 45.6.24

45.7 Plan de beneficio definido-determinación de las remediciones del PNBD o ANBD 45.7.1 - 45.7.5

45.8 Plan de beneficio definido-Adquisiciones y disposiciones de negocios 45.8.1 - 45.8.2

50 NORMAS DE PRESENTACIÓN 51.1 - 53.7

51 Beneficios directos a corto y largo plazo 51.1 - 51.3

52 Beneficios por terminación 52.1 - 52.3

53 Beneficios post-empleo 53.1 - 53.7

60 NORMAS DE REVELACIÓN 61.1 - 64.2

61 Beneficios directos a corto y largo plazo 61.1 - 61.3

62 Beneficios por terminación 62.1 - 62.3

63 Beneficios post-empleo 63.1 - 63.11

64 Requerimientos de información a revelar en otras NIF 64.1 - 64.2

70 VIGENCIA 70.1

80 TRANSITORIOS 81.1 - 82.1

81 Aspectos generales 81.1 - 81.4

82 Modificación a otra NIF 82.1

APÉNDICE A - Guías de aplicación A1.1 - A6.1

A1 - Guía de aplicación para la distinción de planes multipatronales, planes que comparten riesgos entre entidades bajo control común y planes gubernamentales A1.1 - A1.10

A2 - Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD A2.1 - A2.5

A3 - Guía de aplicación para el uso de hipótesis actuariales A3.1 - A3.17

A4 - Guía de aplicación para la distinción de los tipos de beneficios post-empleo A4.1 - A4.8

A5 - Objetivos de las revelaciones para entidades con planes de beneficio definido

(Incluye multipatronal, gubernamental y entre entidades bajo control común A5.1 - A5.4

A6 - Guía de aplicación para párrafos 45.5.20 y 45.5.21 A6.1

APÉNDICE B - Guías adicionales de aplicación B1.1 - B3.1

B1 - Guía para la identificación de emisiones de bonos corporativos

de alta calidad en términos absolutos en un mercado profundo B1.1 - B1.3

B2 - Guía para la identificación de las características principales de los tipos

de beneficios a los empleados y de los componentes del costo de

beneficios definidos, tratados en esta NIF B2.1 - B2.6

B3 - Lista de siglas correlacionadas con sus términos que se utilizan en esta NIF B3.1

APÉNDICE C - Guías de implementación:

Caso 1 - Ejemplo ilustrativo de ausencias compensadas (párrafos 42.3.4 y 42.3.5)

Caso 2 - Ejemplo ilustrativo para el reconocimiento de beneficios post-empleo a un año, básico

Caso 3 - Ejemplo ilustrativo para el reconocimiento de beneficios post-empleo comparativo a dos años con reformulación, incluye el tratamiento de una Reducción de Personal (RP), una Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO) y una Modificación al Plan (MP)

Caso 4 - Ejemplo ilustrativo del Método del Crédito Unitario Proyectado (MCUP) requerido por el párrafo 45.5.7

Caso 5 - Método Suma de Años Dígito (MSAD) (párrafo 45.5.5)

Caso 6 - Ejemplo ilustrativo del reconocimiento como inversión restringida del exceso de recursos etiquetados sobre la obligación máxima, requerido por el párrafo 45.5.13

Caso 7 - Beneficios directos que deben presentarse en el corto plazo (párrafo 42.1.2 y 51.1)

Capítulo /Sección /Subsección Párrafos

APÉNDICE D - Diagramas para identificar como reconocer los beneficios a los empleados: D 1 - Diagrama para identificar como reconocer los beneficios directos D 2 - Diagrama para identificar como reconocer los beneficios por terminación D 3 - Diagrama para identificar como reconocer los beneficios post-empleo

APÉNDICE E - Bases para conclusiones BC1 - BC88

Antecedentes BC1 - BC4

Aspectos generales BC5 - BC8

Beneficios directos BC9 - BC13

Beneficios por terminación BC14- BC16

Beneficios post-empleo BC17- BC82

Vigencia BC83-BC84

Transición BC85-BC88

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF D-3 Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF D-3

INTRODUCCIÓN

Preámbulo

IN1 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB-lntemational Accounting Standards Board) modificó la NIC 19, Beneficios a los empleados, que fue publicada en 2011 y que entró en vigor a partir de 2013. Por lo tanto, el CINIF consideró necesario revisar la normativa expuesta en la NIF D-3, Beneficios a los empleados, para buscar converger con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Razones para emitir la NIF D-3

IN2 En esta NIF se realizaron cambios para alcanzar un alto grado de convergencia con las NIIF, tomando en cuenta las modificaciones de la nueva NIC 19, tanto en normativa como en terminología, con la finalidad de que sea una norma más acorde con dichos estándares internacionales.

IN3 Cabe mencionar que desde que entró en vigor la NIC 19, el IASB ha estado revisando los efectos de los cambios realizados en la normativa internacional originados por su aplicación; en su primer año de aplicación se han emitido distintas propuestas de modificación a la NIC 19, las cuales han implicado un análisis adicional para emitir esta NIF D-3.

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

Generales

IN4 En los beneficios directos se realizó lo siguiente:

a. se modificó la clasificación de los beneficios directos a corto plazo; y

b. se ratificó el reconocimiento de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU) diferida aclarando las bases de por qué se reconoce.

IN5 En los beneficios por terminación se modificaron las bases para identificar cuando los pagos por desvinculación laboral realmente cumplen con las condiciones de beneficios post-empleo y cuando son beneficios por terminación, siendo una condicionante básica para que califiquen como beneficios post-empleo el que hayan condiciones preexistentes para su otorgamiento.

IN6 En los beneficios post-empleo se realizó lo siguiente:

a. se modificó el reconocimiento contable de los planes multipatronales, planes gubernamentales y de entidades bajo control común;

b. se modificó el reconocimiento del pasivo (activo) por beneficios definidos neto, incluyendo:

i. el reconocimiento inmediato del costo de beneficios definidos, incluyendo las ganancias y pérdidas actuariales del periodo, eliminando opciones y diferimientos,

ii. la redefinición de los componentes del costo de beneficios definidos y su presentación,

iii. el reconocimiento de remediciones en otro resultado integral y su posterior reciclaje, y

iv. el establecimiento de un techo a los AP con base en la determinación de la obligación máxima;

c. se modificaron y ampliaron las bases para la determinación de las hipótesis actuariales en la tasa de descuento;

d. se modificó el reconocimiento del Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP) y de las Liquidaciones Anticipadas de Obligaciones (LAO), para requerir su reconocimiento inmediato en resultados;

e. se amplió la definición de activos del plan y se adoptó el enfoque del interés neto para el reconocimiento del ingreso por intereses, se modificó su valuación y se establecieron los requerimientos de reconocimiento y valuación para los reembolsos; y

f. se modificó la información a revelar sobre planes de beneficio definido relacionadas con:

i. las características del plan de beneficios definidos e importes reconocidos en los estados financieros;

ii. el importe, periodicidad e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad; y

iii. los planes de beneficio definido multipatronales.

IN7 Además, se reevaluó la entrada en vigor de la norma y su aplicación anticipada y se agregaron soluciones prácticas para facilitar la aplicación retrospectiva de la norma.

Remediciones

IN8 Un cambio importante en esta NIF D-3 es la eliminación en el reconocimiento de los beneficios post-empleo del enfoque del corredor o banda de fluctuación para el tratamiento de las Ganancias y Pérdidas del

Plan (GPP); esto es, ya no se permite su diferimiento y, en cambio, se reconocen en forma inmediata en la provisión conforme se devengan; aunque su reconocimiento será directamente como remediciones en Otro Resultado Integral (ORI), exigiendo su reciclaje posterior a la utilidad o pérdida neta. Anteriormente, la NIF D-3 permitía a una entidad la opción de reconocer las ganancias o pérdidas actuariales conforme se devengan directamente en los resultados del periodo.

IN9 En esta NIF D-3 la diferencia resultante entre los activos del plan (AP) alcanzados por el reconocimiento en resultados del ingreso por intereses estimado durante el periodo y el valor razonable de los AP al cierre del periodo debe manejarse también como remediciones en ORI. Esta diferencia entre las hipótesis utilizadas al inicio del periodo y el valor razonable de los AP al cierre se denomina "ganancias o pérdidas en el retorno de los AP". En la NIF D-3 se establece un reciclaje de este ORI a la utilidad o pérdida neta del periodo; en cambio, en la NIC 19 no se recicla.

IN10 Respecto al tratamiento contable de los ORI, el párrafo 84 de la NIF A-5 establece que las otras partidas integrales deben reciclarse a la utilidad o pérdida neta del periodo en el que se realicen los activos netos que les dieron origen e implica mostrar en la utilidad o pérdida neta del periodo conceptos que, en un periodo anterior, fueron ya reconocidos como parte de la utilidad o pérdida integral, pero bajo el concepto de ORI.

IN11 Con objeto de que las partidas que se reconocen en el ORI afecten finalmente la utilidad o pérdida neta, esta norma requiere que éstos se reciclen a la misma, de acuerdo con lo indicado en el Marco Conceptual. Esta NIF D-3 establece que en el caso de las remediciones, su reciclaje a la utilidad o pérdida neta del periodo debe basarse:

a. en la Vida Laboral Remanente Promedio (VLRP), eliminando el enfoque del corredor o banda de fluctuación; y

b. en la misma proporción en que se disminuye la OBD y los AP procedentes de una Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO), una Modificación al Plan (MP) y/o una Reducción de Personal (RP).

Techo de los Activos del Plan (AP)

IN12 La anterior NIF D-3 no limitaba el reconocimiento del superávit de beneficios post-empleo; sin embargo, esta NIF D-3 establece un techo de los AP, por medio de determinar una obligación máxima de los beneficios postempleo, especificando que el exceso de recursos aportados por la entidad no califica como AP, señalando que sólo se considerarán como AP aquellos recursos que se utilicen para cubrir beneficios a los empleados sobre el valor presente de los beneficios totales, presentes y futuros, devengados y por devengar, atribuibles a los empleados actuales[1] (Obligación Máxima [OM]). Cualquier exceso sobre la OM es considerado como una inversión restringida y debe aplicarse lo dispuesto por la NIF C-1, Efectivo y equivalentes de efectivo, y, por consiguiente, no se incorpora este exceso en la determinación del Activo Neto por Beneficios Definidos (ANBD), dando criterios adicionales sobre su tratamiento.

Reconocimiento en resultados de MP, RPY LAO

IN13 Otro cambio también trascendente en la NIF D-3, al igual que en la NIC 19, es que en los beneficios post-empleo todo el Costo Laboral del Servicio Pasado (CLSP) de las Modificaciones al Plan (MP), las Reducciones de Personal (RP) y las ganancias o las pérdidas por Liquidaciones Anticipadas de Obligaciones (LAO) se reconocen inmediatamente en resultados, cuestión no prevista en la anterior NIF D-3, que establecía:

a. que las MP debían reconocerse en periodos futuros basándose en la Vida Laboral Remanente Promedio (VLRP); y

b. que, en el caso de las RP y las LAO, las pérdidas y ganancias asociadas debían reconocerse sólo en forma proporcional en resultados en función de la porción del pasivo neto previamente reconocido, tomando en cuenta todas las Partidas Pendientes de Amortizar (PPA) difiriendo el remanente junto con las PPA.

Tasa de descuento

IN14 Esta NIF D-3 establece que la tasa de descuento de la OBD en los beneficios definidos se basa en tasas de bonos corporativos de alta calidad[2] (en términos absolutos) con un mercado profundo y, en su defecto, en tasas de bonos gubernamentales. En adición, señala los criterios a seguir para calificar a los bonos corporativos como de alta calidad y qué debe entenderse como un mercado profundo. La anterior NIF D-3 sólo establecía que los parámetros a utilizar para determinar las tasas de interés (tasas de descuento) deben tomar como referencia a instrumentos financieros representativos del mercado, emitidos a largo plazo y de bajo factor de riesgo, utilizando una curva de intereses a largo plazo. La NIF D-3 converge con la NIC 19 que establece el mismo tratamiento para la tasa de descuento.

IN15 Por consiguiente, esta NIF D-3 establece los criterios para:

a. considerar los bonos corporativos como de alta calidad en términos absolutos, señalando que son aquéllos que pueden soportar niveles severos de estrés del mercado y aún cumplen con sus obligaciones financieras; así como,

b. identificar cuándo existe un mercado profundo, indicando en términos generales que un mercado profundo existe cuando un número suficiente de bonos pueda comprarse y venderse sin que algunos de ellos afecten significativamente su precio o que los participantes en el mercado no sigan una sola emisión de bonos corporativos, de tal suerte que unos cuantos participantes puedan influir en el cambio del precio de dichos bonos.

Beneficios por terminación

IN16 La NIF D-3 anterior requería en el caso de pagos por desvinculación o separación, el reconocimiento de una provisión de beneficios por terminación por recurrencia (causas distintas a la reestructuración); esta NIF D-3 exige que se analice si este tipo de pagos califica como beneficios por terminación o más bien son beneficios post-empleo, señalando que, si es un beneficio no acumulativo sin condiciones preexistentes de otorgamiento es un beneficio por terminación y, por lo tanto, establece que debe reconocerse hasta que se presente el evento. Sin embargo, si tiene condiciones preexistentes, ya sea por contrato, ley o por prácticas de pago, se considera un beneficio acumulativo y debe reconocerse como un beneficio post-empleo.

Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF

IN17 Esta NIF se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie NIF A, particularmente en la NIF A-2, Postulados básicos.

IN18 De acuerdo con el postulado básico de asociación de costos y gastos con ingresos, los costos y gastos deben identificarse con operaciones específicas de ingresos o distribuirse racionalmente en los periodos contables que son beneficiados por dichas erogaciones.

IN19 La NIF A-2 menciona que, "la devengación contable en cada periodo contable advierte tres situaciones: a) reconocimiento de activos y pasivos en espera de que se devenguen sus ingresos, costos o gastos relativos para su adecuado enfrentamiento en resultados...". En adición, establece que, "los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen" (postulado básico de asociación de costos y gastos con ingresos). Por consiguiente, los costos asociados con el personal de una entidad deben asociarse con el periodo en que este personal genera ingresos para la misma entidad.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

IN20 Esta NIF converge casi en su totalidad con la normativa contable internacional del IASB, pues adopta los criterios establecidos en la NIC 19; sin embargo, existe una diferencia con dicha normativa internacional, pues en la NIC 19 las remediciones deben reconocerse como ORI sin reciclarse a la utilidad o pérdida neta del periodo; en cambio, en la NIF D-3 se establece que el ORI debe reciclarse a la utilidad o pérdida neta del periodo, según se comenta en los párrafos al IN11.

La NIF D-3, Beneficios a los empleados, está integrada por los párrafos incluidos en los capítulos 10 al 80 y en el Apéndice A, los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices B, C, D y E que no son normativos. La NIF D-3 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la Serie NIF A.

10 OBJETIVO

10.1 Esta Norma de Información Financiera (NIF) tiene por objeto establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior en los estados financieros de una entidad de los beneficios que ésta otorga a sus empleados.

20 ALCANCE

20.1 Esta NIF debe aplicarse por todo tipo de entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, y que devengan obligaciones en su calidad de patrones por beneficios a los empleados, excepto las relacionadas con las compensaciones basadas en acciones de la misma entidad otorgadas a sus empleados, las cuales son materia de la NIF D-8, Pagos basados en acciones.

20.2 Esta NIF no trata acerca de la información financiera que deben proveer las entidades administradoras de planes de beneficios a los empleados.[3]

20.3 Los beneficios a los empleados[4] a los que aplica esta NIF son aquéllos procedentes de:

a. planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con

sus representantes;

b. requerimientos legales o acuerdos tomados en determinados sectores, mediante los cuales las entidades se ven obligadas a realizar aportaciones a planes nacionales, regionales, sectoriales u otros de carácter multipatronal; o

c. prácticas no formalizadas que generan obligaciones asumidas. Estas prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones asumidas, cuando la entidad no tiene alternativa realista diferente que la de afrontar los pagos de los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación asumida es el pago que se les da a los empleados cuando se termina la relación laboral y se tiene el derecho a algún tipo de beneficio por retiro, jubilación o asimilable, con ciertas condiciones por el que la entidad no está obligada por ley o por contrato. Otro ejemplo de una obligación asumida es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados como al eliminar los días de descanso otorgados, adicionales a los establecidos por ley o por contrato.

20.4 Los beneficios a los empleados señalados en el párrafo anterior y cubiertos por esta NIF se clasifican en:

a. beneficios directos a corto plazo, los cuales son tratados en las secciones 42 (valuación), 51 (presentación) y 61 (revelación);

b. beneficios directos a largo plazo, los cuales son tratados en las secciones 43 (valuación), 51 (presentación) y 61 (revelación);

c. beneficios por terminación, los cuales son tratados en las secciones 44

(valuación), 52 (presentación) y 62 (revelación); y

d. beneficios post-empleo, los cuales son tratados en las secciones 45 (valuación), 53 (presentación) y 63 (revelación).

20.5 Los beneficios a los empleados comprenden los proporcionados a los empleados o a quienes dependen o son beneficiarios de ellos, y pueden ser liquidados mediante pagos (o el suministro de bienes o servicios) realizados directamente o por medio de fondos específicos a los empleados, a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquéllos, o a terceros que proporcionarán beneficios a los empleados, tales como las compañías de seguros. Un empleado puede prestar servicios a la entidad por tiempo completo o por tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal.

30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Los siguientes términos son usados en esta NIF con el significado que se indica:

31 Definiciones de beneficios a los empleados

a. Beneficios a los empleados - son aquéllos otorgados al personal de una entidad, los cuales incluyen toda clase de remuneraciones que se devengan a favor del empleado y/o sus beneficiarios a cambio de los servicios recibidos del empleado o por el término de la relación laboral;

b. beneficios directos a corto y largo plazo - son remuneraciones, acumulativas o

no acumulativas, que se otorgan y pagan regularmente al empleado durante su relación laboral; tales como, sueldos y salarios, tiempo extra, destajos, comisiones, premios, gratificaciones anuales, vacaciones y primas sobre las mismas. Si son pagaderos a más tardar en los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en el que los empleados han prestado los servicios que les otorgan los derechos correspondientes, se denominan beneficios directos a corto plazo; en caso contrario, se denominan beneficios directos a largo plazo;

c. beneficios por terminación - son remuneraciones no acumulativas que se otorgan y pagan al empleado o a sus beneficiarios como consecuencia del término de la relación laboral y, a su vez, no existen condiciones preexistentes de acumulación;

d. beneficios post-empleo - son remuneraciones acumulativas que generan beneficios futuros a los empleados que ofrece la entidad a cambio de los servicios actuales del empleado, cuyo derecho se otorga al empleado durante su relación laboral y se adquieren por el empleado y/o sus beneficiarios, al momento del retiro de la entidad y/o al alcanzar la edad de jubilación o retiro u otra condición de elegibilidad;

e. beneficios acumulativos - son beneficios cuyos derechos se van otorgando y acumulando a medida que los empleados prestan los servicios que les permitirán disfrutar de beneficios futuros;

f. beneficios no acumulativos - los beneficios no son acumulativos cuando los derechos que se otorgan están condicionados a la ocurrencia de un evento distinto a la prestación del servicio;

g. condición de elegibilidad - se logra cuando se cumplen los requisitos para alcanzar el beneficio de acuerdo con los términos del plan o la práctica de la

entidad de pagarlo;

h. condiciones preexistentes - son las bases de acumulación que existen cuando las expectativas de beneficios están establecidas en contratos o leyes o cuando se tiene la práctica de pagarlos y la entidad no tiene posibilidad alguna de modificar el pago a realizar;

i. prácticas de pago - es cuando se tiene la costumbre de proporcionar beneficios a los empleados a pesar de que no son requeridos por ley o por contrato.

32 Definiciones relacionadas con la clasificación de los planes

a. Planes de beneficios post-empleo - son acuerdos, formales o informales, en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo. Los planes de beneficio post-empleo pueden ser por: pensiones por jubilación o retiro, pagos por primas de antigüedad por todas las causas atribuibles, pagos por indemnizaciones, compensaciones o liquidaciones con condiciones preexistentes y otros beneficios post-empleo, como seguros de vida, gastos médicos o protección a la salud, beneficios por fallecimiento, entre otros;

b. planes de contribución definida - son planes en los cuales la entidad aporta montos o porcentajes preestablecidos a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal o asumida de realizar aportaciones adicionales, en caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender los beneficios a los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores;

c. planes de beneficio definido - son planes en los que la responsabilidad de la entidad termina hasta la liquidación de los beneficios y cuyos montos se determinan con base en una fórmula o un esquema establecido en el mismo plan de beneficios;

d. planes mixtos o híbridos - son planes que están formados por un componente de contribución definida y otro componente de beneficio definido. En estos planes la entidad identifica cada uno de los componentes considerando lo indicado en los incisos b) y c) anteriores; tal como, un plan de contribución definida que incluye un componente de beneficio definido cuando la entidad garantiza un rendimiento mínimo sobre la inversión; y

e. planes multipatronales - son planes de contribución definida o de beneficio definido (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales:

i. se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común;

ii. se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, tomando en cuenta que tanto las aportaciones como los niveles de beneficios se determinan sin considerar la identidad de la entidad, ni de los empleados cubiertos por el plan; y

iii. se asumen individualmente los pasivos en cada una de las entidades tomando en cuenta los empleados cubiertos por el plan.

33 Definiciones relacionadas con el pasivo (activo) neto por beneficios definidos

a. El Pasivo Neto por Beneficios Definidos (PNBD) o Activo Neto por Beneficios Definidos (ANBD) - es el déficit o superávit del plan, como sigue:

i. déficit - resulta cuando la Obligación por Beneficio Definido (OBD) es mayor que el Valor Razonable (VR) de los Activos del Plan (AP);

ii. superávit - resulta cuando la OBD es menor que el VR de los AP;

b. Activos del Plan (AP) - son los recursos que han sido específicamente destinados para cubrir los beneficios a los empleados. Son activos restringidos en un fideicomiso, en pólizas de seguros calificables o de otra forma segregados para que sólo puedan ser utilizados para el pago de obligaciones post-empleo y, en algunos casos, para el pago de beneficios directos a largo plazo. Los AP pueden ser eventualmente retirados por la entidad para fines distintos del pago de beneficios a los empleados, considerando las bases establecidas en el plan y las leyes respectivas. Los AP se dividen en:

i. activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados (que no incluyen instrumentos financieros no negociables emitidos por la entidad que informa)[5] - son activos que:

* son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existe exclusivamente para pagar o financiar beneficios a los empleados; y

* están disponibles para ser usados en forma restringida (revocable o

irrevocable) para pagar o financiar beneficios a los empleados, no están disponibles para los acreedores de la propia entidad que informa (incluso si ésta se encuentra en concurso mercantil) y, normalmente, no pueden retornar a la entidad que informa salvo cuando:

• los activos que queden en el fondo sean suficientes para atender todas las obligaciones relacionadas con los beneficios a los empleados del plan o de la entidad que informa; o

• los activos retornan a la entidad que informa para reembolsarle los beneficios a los empleados ya pagados por ésta;

ii. una póliza de seguro calificable - es una póliza de seguro emitida por una institución de seguros autorizada, que no es una parte relacionada de la entidad que informa (según se define en la NIF C-13, Partes relacionadas), cuando las indemnizaciones provenientes de la póliza:

* sólo pueden ser usadas en forma restringida (revocable o irrevocable) para pagar o financiar beneficios a los empleados, según un plan de beneficios definido; y

* normalmente, no pueden ser pagadas a la entidad que informa salvo cuando:

• las indemnizaciones representen activos excedentes que la póliza no necesita para cumplir el resto de las obligaciones relacionadas con los beneficios a los empleados; o

• las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarle por beneficios a los empleados que ella ya ha pagado;

c. Valor Presente (VP) - es el valor actual de los flujos de efectivo netos futuros, descontados a una tasa de descuento, que se espera generará una partida durante el curso normal de operación de una entidad;

d. Valor Razonable (VR) - es el importe que, a la fecha de valuación, se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir o liquidar un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado; es decir, entre partes independientes, interesadas, dispuestas e informadas, en una transacción de libre competencia;

e. Obligación por Beneficio Definido (OBD) - en los planes de beneficio definido, este pasivo representa el VP del total de los beneficios devengados, de acuerdo con los años de servicio prestado en el periodo presente y en los anteriores, que la entidad espera pagar al empleado o a sus beneficiarios para liquidar las obligaciones correspondientes a los planes de beneficio definido considerando su probabilidad de pago, sin considerar los activos del plan. En el cálculo del VP de las obligaciones se consideran los pagos probables con independencia de si existirán o no aportaciones al plan. Se calcula con base en los servicios prestados con beneficios proyectados o en el costo futuro de otros beneficios, en los términos de cada plan, a una fecha determinada. En la determinación de la OBD se incluyen a todos los empleados activos, inactivos con derecho a beneficios y jubilados o retirados;

f. Obligación por Beneficio Adquirido (OBA) - en los planes de beneficio definido, este pasivo representa la porción de la OBD que ha dejado de ser incierta, por lo que el empleado ya tiene derecho a recibir los beneficios, en el presente o en el futuro, al haber cumplido con las condiciones establecidas en el plan de beneficio definido y no están condicionados por una relación de trabajo en el futuro, por lo cual son irrevocables. Se calcula con base en los servicios

prestados con beneficios proyectados o en el costo futuro de otros beneficios, en los términos de cada plan de beneficios. En la determinación de esta obligación sólo se incluye al empleado jubilado o retirado, al empleado activo elegible a recibir los beneficios, así como al empleado inactivo con derecho a beneficios;

g. Obligación por Beneficio No Adquirido (OBNA) - es la diferencia entre la OBD y la OBA; en los planes de beneficio definido, este pasivo representa la porción de la OBD que sigue siendo incierta, ya que el empleado aún no tiene el derecho a recibir los beneficios, por no cumplir con las condiciones establecidas en el plan de beneficio definido y están condicionados por una relación de trabajo en el futuro, por lo cual son revocables. Se calcula con base en los servicios prestados con beneficios proyectados o en el costo futuro de otros beneficios, en los términos de cada plan de beneficios. En la determinación de esta obligación sólo se incluye al empleado activo;

h. Obligación Máxima (OM) - es el valor presente de los beneficios totales, presentes y futuros, devengados y por devengar, atribuibles a los empleados actuales que tienen derecho a beneficios;

i. Método del Crédito Unitario Proyectado (MCUP) - es un método de valuación actuarial, en el cual se asigna a cada año de servicio prestado una unidad de beneficios y, una vez acumuladas las unidades por empleado, se valúa la obligación por cada empleado de forma separada asignándole una probabilidad actuarial de que los pagos ocurran, considerando su VP; las obligaciones por el total de empleados determinan la obligación devengada para la entidad (el MCUP también es denominado, método de los beneficios devengados en proporción a los servicios prestados o método de los beneficios por años de servicio);

j. Método de Suma de Años Dígito (MSAD) - es un método que determina la proporción de pago de la obligación con base en la antigüedad y los años probables totales de vida laboral por empleado, sin considerar la hipótesis de

rotación, de morbilidad o de mortalidad, etcétera, asignando esta proporción a la obligación por cada empleado de forma separada, considerando su VP; las obligaciones por el total de empleados determinan la obligación devengada para la entidad; y

k. Vida Laboral Remanente Promedio (VLRP) - es el número promedio de años que se espera que los empleados continuarán laborando, hasta la fecha en que tengan derecho a recibir el beneficio del plan; y debe ser determinada considerando todas las probabilidades de decremento de la población. En el caso de que más de un 75% de los trabajadores participantes del plan de beneficios estén jubilados, se considera la expectativa de vida del grupo jubilado.

34 Definiciones relacionadas con el costo de beneficios definidos

a. Costo Neto del Periodo (CNP) - en los planes de beneficios post-empleo y directos a largo plazo, este concepto se integra de los siguientes componentes, que reflejan los términos de dichos planes:

i. costo del servicio - se integra por:

* Costo Laboral del Servicio Actual (CLSA) - el cual representa el costo del periodo de beneficios al empleado por haber cumplido un año más de vida laboral con base en los planes de beneficios;

* Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP) - el cual representa el costo procedente de una Reducción de Personal (RP) o una Modificación al Plan (MP); y

* ganancia o pérdida por una Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO) - la cual ocurre cuando se pone término a una obligación anticipadamente, procediéndose a la liquidación del beneficio y el plan deja de existir, parcial o totalmente; esta ganancia o pérdida está representada por la diferencia entre la OBD que está siendo liquidada (como se determinó en la fecha de liquidación) y el precio de liquidación (incluyendo los activos del plan transferidos y los pagos realizados directamente por la entidad en relación con la liquidación) y que, a su vez, no califique como una reestructuración o discontinuación de una operación;

ii. interés neto sobre el PNBD o ANBD - es el cambio estimado durante el periodo en el PNBD o ANBD que surge en el valor del dinero por el paso del tiempo, e incluye:

* los costos por interés de la OBD; y

* el ingreso por intereses de los AP, en el caso de que existan fondos específicos o cualquier derecho de reembolso con el fin de cubrir los beneficios, y

iii. reciclaje[6] de las remediciones del PNBD o ANBD reconocidas en ORI;

b. remediciones del PNBD o ANBD - se integran por ganancias y pérdidas del plan (GPP) las cuales son la suma de:

i. ganancias y pérdidas actuariales en obligaciones (GPAO); y

ii. ganancias y pérdidas en el retorno de los activos del plan (GPRA);

c. Ganancias y Pérdidas Actuariales en Obligaciones (GPAO) - resultan de cambios en la OBD procedentes de los:

i. ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las hipótesis actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y

ii. efectos de los cambios en las hipótesis actuariales.

d. Ganancias y Pérdidas en el Retorno de los Activos del plan (GPRA) - es la diferencia entre el retorno de los AP (real) y el ingreso por intereses de los AP (estimado) reconocido en resultados. Este retorno de los AP es resultante del rendimiento de estos activos y sus fluctuaciones por cambios de valor razonable, sin considerar:

i. los costos de gestión de los AP; y

ii. los impuestos por pagar por el plan por sí mismo, distintos de los impuestos incluidos en las hipótesis actuariales utilizadas para determinar la OBD;

e. Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP) - es la pérdida o ganancia por incremento o decremento en la OBD por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedente de:

i. una Modificación al Plan (MP),[7] la cual, a su vez, incluye el efecto retroactivo de beneficios a empleados por:

* la introducción de un nuevo plan de beneficios,

* la eliminación de un plan de beneficios sin liquidación, o

* los cambios subsecuentes de los beneficios por pagar en un plan de beneficios ya establecido; y

ii. una Reducción de Personal (RP) - la reducción de personal se refiere a la terminación del servicio del empleado antes de lo esperado originada por una disminución significativa en la obligación por un recorte en el número de empleados cubiertos por un plan. Por ejemplo, una reducción de personal por el cierre de una planta o la discontinuación de un segmento de la entidad;

f. Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO) - son los pagos hechos con anticipación, siempre y cuando sean actos que liberen irrevocablemente a la entidad de la responsabilidad primaria de los beneficios definidos futuros que se liquidan, así como de los riesgos asociados para dar término a la obligación, parcial o totalmente. Si bien, constituyen una liquidación anticipada de obligaciones por beneficios antes establecidos en el plan, el empleado puede continuar trabajando para la entidad y puede continuar recibiendo en el futuro otros beneficios definidos en el propio plan de beneficios o en otro nuevo. Una liquidación anticipada es una transacción que elimina anticipadamente todas las obligaciones futuras legales o asumidas para parte o todos los beneficios proporcionados, según el plan de beneficio definido, la cual es distinta de un pago de beneficios ya devengados a los empleados o en nombre de éstos que está establecida en los términos del plan e incluida en las hipótesis actuariales.

35 Otras definiciones relacionadas con beneficios directos

Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU) diferida - es una partida (pasivo o activo) vinculada con la PTU legal, atribuible a la utilidad del periodo y que surge de las diferencias temporales entre el valor contable y el valor fiscal de un activo o de un pasivo. Esta partida se devenga en un ejercicio (periodo en el cual se reconoce) y se realiza en otro, lo cual ocurre cuando se revierten las diferencias temporales. La PTU diferida es una partida devengada ya que se generaron derechos y/u obligaciones para la entidad al haber ocurrido operaciones que afectaron su situación financiera; por lo tanto, la PTU diferida representa un costo laboral devengado a pagar o recuperar en el futuro.

40 NORMAS DE VALUACIÓN

41 Criterios para el reconocimiento

41.1 Una entidad debe reconocer un pasivo por beneficios a los empleados si se reúne el total de los criterios siguientes:

a. existe una obligación presente,[8] formal (legal o contractual) o informal (asumida), de efectuar pagos por beneficios a los empleados, en el futuro como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado;

b. la obligación de la entidad surge cuando los derechos de los empleados están devengados por ser atribuibles a:

i. servicios ya prestados o

ii. a la ocurrencia de un evento;

c. es probable[9] el pago de los beneficios; y

d. el monto de los beneficios puede ser cuantificado de manera confiable.

41.2 En caso de que ciertos beneficios cumplan algunos, pero no todos los criterios previstos en el párrafo anterior, una entidad debe estimar la posible contingencia acumulada y revelarla en términos de lo dispuesto en la norma relativa a activos y pasivos contingentes.

41.3 La valuación de los planes de beneficios que no sean directos a corto plazo debe hacerse, por lo menos, una vez al año a la fecha de los estados financieros anuales o dentro de los tres meses anteriores, en forma consistente. En este último caso, la entidad debe considerar cualesquier eventos relevantes ocurridos entre la fecha de valuación y el cierre anual.

41.4 En el caso de beneficios directos a largo plazo y post-empleo, una entidad debe determinar la tasa de descuento y las demás hipótesis actuariales y financieras en términos nominales, salvo que las estimaciones en términos reales (tasas nominales ajustadas por el factor de inflación) sean más confiables y útiles, como puede suceder, por ejemplo en el caso:

a. de una economía con entorno inflacionario,[10] o

b. en que los beneficios están ligados a un índice de precios, habiendo una fuente confiable y reconocida de ese índice.

41.5 Respecto al inciso b) del párrafo anterior, en caso de que una valuación de beneficios ligados a un índice se practique dentro de los tres meses anteriores al cierre del ejercicio, el componente del plan de beneficios ligado a un índice, debe expresarse en unidades monetarias de poder adquisitivo de la fecha de los estados financieros y el efecto de dicha reexpresión debe reconocerse directamente en el costo laboral del servicio actual en los resultados del periodo.

41.6 Los beneficios a los empleados pueden ser formales o informales:

a. los formales son los establecidos en las leyes o en contratos de los cuales se derivan las bases necesarias para su cuantificación en términos monetarios;

b. los informales son aquéllos en los que se carece de la formalidad jurídica del convenio; sin embargo, existe una costumbre y un modelo que permiten su cálculo.

Reconocimiento de las obligaciones asumidas

41.7 Una entidad debe reconocer no sólo sus obligaciones formales, según los términos de los contratos o de la ley, sino también las obligaciones

asumidas que surjan de prácticas de pago no formalizadas. Estas prácticas de pago dan lugar a obligaciones asumidas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados o cuando exista la certeza de que la entidad va a pagar. Ejemplos de una obligación asumida son:

a. el pago que se les otorga a los empleados bajo ciertas condiciones, por las que la entidad no está obligada por ley o por contrato, a otorgar el derecho a algún beneficio directo, por rescisión del contrato laboral, por retiro, jubilación o asimilables; o

b. cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados; por ejemplo, al eliminar los días de descanso otorgados adicionales a los establecidos por ley o por contrato.

41.8 Los términos formales de un plan pueden permitir a una entidad finalizar su obligación con el plan. No obstante, resultará por lo general difícil para una entidad poner fin a su obligación con el plan sin realizar pagos, si desea conservar a sus empleados. Por ello, en ausencia de evidencia en sentido contrario, en el reconocimiento de los beneficios a los empleados se asume que una entidad que está prometiendo actualmente tales beneficios debe continuar haciéndolo durante el resto de la vida activa de sus empleados.

42 Beneficios directos a corto plazo

42.1 Aspectos generales

42.1.1 Los beneficios directos a corto plazo, los cuales una entidad espera pagar a más tardar en los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en el que los empleados han prestado los servicios que les otorgan los derechos correspondientes, incluyen, entre otras, las remuneraciones siguientes:

a. sueldos, salarios y aportaciones a instituciones de seguridad social;

b. ausencias compensadas a corto plazo[11] (tales como, vacaciones, prima vacacional o ausencias por enfermedad, inclusive por matrimonio, permisos para apoyo a familiares por nacimientos, enfermedades o fallecimientos, etc.);

c. participación de los trabajadores en la utilidad (PTU)[12] causada, bonos e incentivos; y

d. beneficios en especie o en servicios a los empleados en activo (tales como, atención médica, utilización de casas y automóviles, entrega de despensas, vestido, educación, becas, bienes y servicios no onerosos o parcialmente subvencionados).

42.1.2 Si las expectativas de la entidad sobre la fecha de liquidación cambian para pagar un beneficio directo después de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en el que los empleados han prestado los servicios que les otorgan los derechos correspondientes, una entidad debe clasificar el beneficio directo como un beneficio directo a largo plazo y aplicar los requerimientos de la sección 43. Cuando se espere que el cambio sea temporal, una entidad puede no considerarlo como un beneficio directo a largo plazo.

42.2 Reconocimiento

42.2.1 Los beneficios directos a corto plazo que cumplan con lo dispuesto en el párrafo 41.1, considerando en adición lo señalado en los párrafos 41.6 a 41.8, deben reconocerse a cambio de los servicios prestados en el periodo conforme se devengan, de acuerdo con el valor nominal de los beneficios actuales (sin descontar) como un:

a. pasivo, disminuido por cualquier pago ya efectuado. Si el monto pagado es superior al monto sin descontar de los beneficios, una entidad debe reconocer ese exceso como un activo (pago anticipado), en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar, ya sea, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso en efectivo; y

b. gasto, salvo que se permita su capitalización en un activo de acuerdo con otras normas particulares (por ejemplo, las NIF C-4, Inventarios, y NIF C-6, Propiedades, planta y equipo).

42.2.2 Una entidad debe reconocer que el costo esperado de los beneficios directos a corto plazo está devengado, aplicando el párrafo 42.2.1 a las dos condiciones siguientes:

a. beneficios acumulativos - a medida que los empleados prestan los servicios, y

b. beneficios no acumulativos - cuando ocurre el evento al que estaba condicionado el otorgamiento del beneficio.

42.2.3 Si las características del beneficio cambian (tales como un cambio de un beneficio no acumulativo a uno acumulativo) la entidad debe aplicar el párrafo 42.2.2 anterior prospectivamente, a partir del cambio.

42.2.4 Para el reconocimiento del pasivo o activo de estos beneficios, no es necesario plantear hipótesis actuarial alguna para valuar la obligación o los costos correspondientes y, por lo tanto, no existe posibilidad de generar Ganancias y Pérdidas Actuariales en Obligaciones (GPAO). Por tratarse de un pasivo a corto plazo, el pasivo o activo de estos beneficios debe reconocerse a su valor nominal y, por consiguiente, no debe determinarse su Valor Presente (VP).

42.2.5 En las secciones 42.3 y 42.4 siguientes se explica cómo una entidad debe aplicar los párrafos 42.2.1 al 42.2.4 anteriores a los beneficios directos a corto plazo relativos a ausencias compensadas, PTU, bonos e incentivos.

42.3 Ausencias compensadas

42.3.1 La entidad puede remunerar a los empleados dándoles el derecho a compensarlos al ausentarse del trabajo por razones muy variadas, entre las que se incluye: el disfrute de vacaciones, enfermedad o incapacidad provisional, matrimonio, maternidad o paternidad, servicios comunitarios (tales como: comisiones sindicales, servicios de protección al medio ambiente u otros). Como consecuencia, la entidad debe reconocer el costo esperado de los beneficios directos a corto plazo derivado de ausencias compensadas, aplicando los párrafos 42.2.1 al 42.2.4.

42.3.2 Las ausencias con derechos acumulativos son aquéllas cuyo disfrute puede diferirse de manera tal que los derechos correspondientes pueden ser usados en periodos posteriores, si el derecho total o parcial del periodo

actual no se disfrutó enteramente. Las ausencias compensadas con derechos de carácter acumulativo pueden ser:

a. beneficios adquiridos; es decir, cuando los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las ausencias no disfrutadas, en caso de abandonar la entidad, o

b. beneficios no adquiridos; es decir, cuando los empleados aún no tienen derecho a recibir por las ausencias no disfrutadas, una compensación en efectivo, en caso de abandonar la entidad.

42.3.3 La obligación por ausencias con derechos acumulativos surge a medida que los empleados prestan servicios que les dan derecho a disfrutar de futuras ausencias compensadas. Debe reconocerse un pasivo por las ausencias compensadas incluso si existe la posibilidad de que los empleados puedan dejar la entidad antes de que usen un derecho acumulado de un beneficio no adquirido, dado que este derecho afecta a la valuación de la obligación correspondiente.

42.3.4 La entidad debe valuar el costo esperado de las ausencias compensadas con derechos acumulativos a la fecha del estado de situación financiera, con base en el monto que la entidad espera pagar a los empleados como consecuencia de los derechos no utilizados que han acumulado a dicha fecha.

42.3.5 El método mencionado en el párrafo anterior consiste en estimar las obligaciones según los montos específicos de pagos que la entidad espera realizar, por el hecho de que el derecho a las ausencias compensadas es acumulativo. En muchos casos, la entidad no requiere realizar cálculos detallados para estimar si tiene obligaciones por un monto significativo

relacionado con derechos no utilizados por ausencias compensadas. Por ejemplo, una obligación relativa al pago de ausencias compensadas, es probable que revista carácter significativo si existe un acuerdo de los empleados con la entidad, tácito o explícito, por el que los derechos correspondientes no utilizados pueden ser disfrutados.

42.3.6 Los derechos no acumulativos correspondientes a ausencias compensadas no se trasladan al futuro, caducan si no son utilizados enteramente en el periodo actual y, por ende, no generan un derecho a los empleados para cobrar el monto de los mismos en caso de abandonar la entidad. El caso más común es el de las ausencias compensadas por vacaciones no disfrutadas (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros de disfrute), y los casos de ausencia por maternidad o paternidad y de ausencias retribuidas por causa de servicios comunitarios (tales como, comisiones sindicales, servicios de protección al medio ambiente u otros). La entidad debe reconocer esta obligación hasta el momento en que ocurra la ausencia, dado que los servicios prestados por los empleados no aumentan el monto de los beneficios a los que tienen derecho.

42.4 Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU), bonos e incentivos

42.4.1 Una entidad debe reconocer el costo devengado de la PTU, bonos e incentivos para los trabajadores, considerando lo establecido en los párrafos 42.2.1 al 42.2.4.

42.4.2 Las entidades generan una obligación por beneficio a los trabajadores de PTU, bonos e incentivos con base en planes internos, en la legislación, en la costumbre o en una combinación de cualquiera de éstos.

42.4.3 Debe considerarse que la entidad realiza una estimación confiable de sus obligaciones contractuales, formales o informales, derivadas de PTU, bonos o incentivos, si:

a. los términos formales de los correspondientes planes contienen una fórmula para determinar el monto del beneficio;

b. la entidad con base en las leyes relativas tiene forma de determinar los montos a pagar antes de que los estados financieros sean aprobados para su emisión; o

c. la experiencia pasada suministra evidencia clara acerca del monto de la obligación asumida por parte de la entidad.

42.4.4 Si los pagos de la PTU, los bonos y los incentivos al personal se efectúan después de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en que los empleados han prestado sus servicios, tales pagos deben considerarse beneficios directos a largo plazo.

42.4.5 Las obligaciones relacionadas con el beneficio a los trabajadores por PTU, bonos e incentivos son consecuencia de los servicios prestados por los empleados, no de transacciones con los accionistas (propietarios). Por lo tanto, la entidad debe reconocer el pasivo de PTU, bonos e incentivos, como un gasto en resultados y no como un componente de distribución de utilidades acumuladas.

42.4.6 En el caso de algunos acuerdos de PTU, bonos e incentivos, que se efectúen dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en que los empleados han prestado sus servicios, los empleados recibirán una

porción de las utilidades o de alguna otra base sólo si permanecen en la entidad durante un periodo de tiempo especificado. Tales acuerdos crean un costo incremental a medida que los empleados prestan los servicios e incrementan el monto a pagar conforme permanezcan en servicio hasta el cierre de un periodo especificado. Al realizar la valuación de tal obligación, debe tomarse en cuenta la probabilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la entidad antes de que generen derechos a dicho beneficios, dado que pueden estar relacionados directamente con un índice de desempeño u otro factor de naturaleza análoga y normalmente se pagarán si el empleado se encuentra laborando en el momento del pago.

42.4.7 Una entidad puede no tener una obligación legal o contractual a través de planes, de pagar PTU, bonos e incentivos; no obstante, en algunos casos, tal entidad tiene la costumbre de pagarlos. En tales casos, la entidad tiene una obligación asumida, puesto que no tiene alternativa realista distinta que hacer frente al pago de los bonos e incentivos.

PTU causada

42.4.8 De conformidad con ciertas disposiciones legales aplicables, los trabajadores participan en un porcentaje de las utilidades de las entidades en que prestan sus servicios. Para efectos de esta norma, debe considerarse utilidad al monto gravable determinado, según lo dispuesto en las leyes respectivas.

42.4.9 El monto gravable al que alude el párrafo anterior, según las circunstancias, puede resultar diferente, tanto a la utilidad contable como a la utilidad fiscal base del impuesto a la utilidad, ya que en su determinación pueden concurrir criterios distintos a los utilizados en la cuantificación de las utilidades antes mencionadas.

42.4.10 Una entidad debe reconocer debido a la PTU:

a. una obligación por la PTU causada (es decir, la PTU a cargo de la entidad determinada con base en las disposiciones fiscales aplicables en dicho periodo). La PTU causada representa para la entidad un pasivo normalmente a plazo menor a un año; así como,

b. una provisión o, en su caso, un activo asociado con la PTU diferida, tomando en cuenta lo dispuesto en la sección 43.3.

43 Beneficios directos a largo plazo

43.1 Aspectos generales

43.1.1 Los beneficios directos a largo plazo, los cuales una entidad espera pagar después de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en el que los empleados han prestado los servicios que les otorgan los derechos correspondientes, incluyen, entre otras, las siguientes remuneraciones:

a. ausencias compensadas (tales como, años sabáticos, becas o estudios prolongados en el país o en el extranjero o vacaciones especiales tras largos periodos de vida laboral activa);

b. bonos o incentivos por antigüedad[13] y otros beneficios por largo tiempo de servicio;

c. subsidios por invalidez o incapacidad temporal que se pudieran presentar en el largo plazo;

d. PTU diferida; y

e. compensaciones y otros beneficios diferidos.

43.1.2 En el caso de algunos acuerdos de bonos e incentivos, que se efectúen después de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en que los empleados han prestado sus servicios, los empleados recibirán una porción de las utilidades o de alguna otra base sólo si permanecen en la entidad durante uno o varios periodos de tiempo especificados. Tales acuerdos crean un costo incremental a medida que los empleados prestan los servicios, incrementándose el monto a pagar conforme permanezcan en servicio hasta el cierre de uno o varios periodos especificados. Al realizar la valuación de tal obligación, debe tomarse en cuenta la probabilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la entidad antes de que generen derechos a dichos beneficios, dado que pueden estar relacionados directamente con un índice de desempeño u otro factor de naturaleza análoga y normalmente se pagarán si el empleado se encuentra laborando en el momento del pago.

43.2 Reconocimiento

43.2.1 Excepto por la PTU diferida la cual debe reconocerse tomando en cuenta la sección 43.3, el monto reconocido como un PNBD (déficit) o, en su caso, un ANBD (superávit), por beneficios directos a largo plazo que cumpla con lo dispuesto en el párrafo 41.1, considerando en adición lo señalado en los párrafos 41.6 a 41.8, debe ser el déficit o superávit resultante de comparar las siguientes partidas:

a. la Obligación por Beneficio Definido (OBD) a la fecha del estado de situación financiera (utilizando una tasa de descuento, una tasa de incremento del beneficio esperado y otras hipótesis, en términos nominales o reales, considerando lo dispuesto en los párrafos 41.4 y 41.5, además de lo establecido por la NIF A-6, Reconocimiento y valuación [NLF A-6], para la determinación del Valor Presente [VP]); contra

b. los Activos del Plan (AP) a la fecha del estado de situación financiera, si los hubiera, con los que se liquidarán directamente las obligaciones.

43.2.2 Al valuar el monto de la OBD, la entidad debe aplicar los párrafos 45.4.1 al 45.5.9 reconociendo todos sus efectos directamente en resultados, incluso las remediciones del PNBD o ANBD conforme a lo señalado en el párrafo 43.2.7. La entidad debe, por otra parte, aplicar los párrafos 45.5.10 al 45.5.13 al reconocer y valuar los AP, considerando las condiciones del párrafo 45.5.14 por cualquier derecho de reembolso.

43.2.3 Una entidad debe reconocer que el PNBD o, en su caso, el ANBD, de los beneficios directos a largo plazo está devengado, aplicando los párrafos 43.2.1 y 43.2.2 a las dos condiciones siguientes:

a. beneficios acumulativos - a medida que los empleados prestan los servicios, y

b. beneficios no acumulativos - cuando ocurre el evento al que estaba condicionado el otorgamiento del beneficio.

43.2.4 Algunos beneficios directos a largo plazo son los subsidios por invalidez o incapacidad temporal que se pudieran presentar en el largo plazo. Si el monto del beneficio depende del periodo de servicio, la obligación surge a medida que éste se vaya prestando (acumulativo). La valuación de esta obligación debe reflejar la probabilidad de que el pago pueda ser exigible, así como los periodos en los cuales se espera realizar los pagos.

43.2.5 Si el monto del beneficio para todos los empleados con invalidez o incapacidad temporal no depende de los años de servicio prestado, pues es exigible en cualquier momento (no acumulativo), el costo de dichos beneficios debe reconocerse cuando ocurra el suceso que cause la invalidez o incapacidad temporal, estimando el periodo en el cual se espera realizar los pagos.

43.2.6 La valuación de los beneficios directos a largo plazo, normalmente, tiene un menor grado de incertidumbre[14] que el que afecta a la valuación de los beneficios post-empleo; por lo anterior, la entidad debe reconocer directamente en resultados cualquier cambio en la valuación en este tipo de beneficios a largo plazo, considerando lo dispuesto en la sección 43.2, incluyendo cualesquier remediciones del Pasivo Neto por Beneficios Definidos (PNBD) o Activo Neto por Beneficios Definidos (ANBD). Esta NLF permite, en su caso, la utilización de un método sencillo, como el Método de Suma de Años Dígito (MSAD), para la valuación de la Obligación por Beneficio Definido (OBD) de los beneficios directos a largo plazo.

43.2.7 Para los beneficios directos a largo plazo, la entidad debe reconocer total e inmediatamente en resultados al momento de su devengación el monto neto de las siguientes cantidades, como costo o gasto o, en su caso, ingreso, a no ser que otra NLF particular permita su capitalización en un activo (por ejemplo, las NLF C-4 y C-6):

a. el costo del servicio, tratado en los párrafos 45.6.3 al 45.6.20; que, a su vez, se integra por:

i el Costo Laboral del Servicio Actual (CLSA);

ii. el Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP); y

iii. la ganancia o pérdida por una Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO);

b. el interés neto sobre el PNBD o ANBD, tratado en párrafos 45.6.21 al 45.6.23; que, a su vez, incluye:

i. los costos por interés de la OBD; y

ii. el ingreso por intereses de los AP, y

c. las remediciones del PNBD o ANBD, tratadas en la sección 45.7, que se integran por las Ganancias o Pérdidas del Plan (GPP).

43.3 PTU diferida

43.3.1 Una entidad debe reconocer la PTU diferida que cumpla con lo

dispuesto en el párrafo 41.1, con base en el método de activos y pasivos que se establece en la NIF D-4, Impuestos a la utilidad, sobre las diferencias temporales entre los valores contables y fiscales (para efectos de PTU) de los activos y pasivos de la entidad, conforme a lo siguiente:

a. un pasivo por PTU diferida por las diferencias temporales acumulables; y

b. un activo por PTU diferida por las diferencias temporales deducibles.

43.3.2 Al final de cada periodo, la entidad debe revisar la situación de la PTU diferida reconocida en los estados financieros tomando en consideración las evidencias más recientes, para determinar qué saldos deben mantenerse, reducirse o aumentarse.

43.3.3 El activo por PTU diferida debe mantenerse sólo cuando se estima que va a poder recuperarse en periodos futuros. En el caso de que éste deba reducirse, el efecto debe reconocerse en el estado de resultado integral del periodo en que esto suceda, reconociendo una estimación por el importe no recuperable.

43.3.4 Para la determinación del efecto diferido de PTU debe aplicarse la tasa legal vigente al cierre del ejercicio al que se refieren los estados financieros, excepto cuando haya una modificación a la ley promulgada o sustancialmente promulgada a la fecha de los estados financieros y que entre en vigor posteriormente; en cuyo caso, debe utilizarse la tasa que estará vigente al momento en que se espera que la PTU diferida se recupere o liquide.

43.3.5 Los activos y pasivos por PTU diferida no deben descontarse a VP.

44 Beneficios por terminación

44.1 Aspectos generales

44.1.1 Esta NIF trata los beneficios por terminación de forma separada del resto de los beneficios a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación es la finalización del vínculo laboral en lugar de la prestación del servicio del empleado, sin que existan condiciones preexistentes como se explica posteriormente.

44.1.2 Los beneficios por terminación del contrato corresponden a las remuneraciones que deben pagarse al término de la relación laboral, cuando ésta ocurra antes de que el empleado llegue a su edad de jubilación o condición de elegibilidad y no existan condiciones preexistentes para pagarlos que los haga acumulativos. Los beneficios por terminación se generan, por ejemplo, cuando existe una decisión de la entidad para finalizar el empleo sin que existan requerimientos de retiro obligatorios (separación involuntaria sin requerimientos) o ante una decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad a cambio de la finalización del contrato de empleo (separación voluntaria con oferta); es decir, sin que exista una condición preexistente. Los beneficios por terminación del contrato no incluyen beneficios por separación voluntaria sin una oferta de la entidad o separación involuntaria con requerimientos de retiro obligatorios, porque éstos son beneficios post-empleo.

44.1.3 Cuando no se tienen condiciones preexistentes que los hagan acumulativos, los pagos por separación son beneficios por terminación. En caso contrario, los beneficios que se pagan por separación cuando se tienen

condiciones preexistentes que los hagan acumulativos son, por consiguiente, beneficios post-empleo. Existen condiciones preexistentes cuando pueden especificarse por ley, contrato de empleo o acuerdo sindical, o pueden asumirse como consecuencia de prácticas de pago pasadas del empleador de proporcionar beneficios similares. Son prácticas de pago cuando se tiene la costumbre de efectuar pagos en caso de separación del empleado a pesar de que no son requeridos por ley o por contrato y se consideran obligaciones asumidas en términos de los párrafos 41.7 y 41.8.

44.1.4 En caso de que el beneficio por separación sea mayor al beneficio post-empleo, dicho exceso debe considerarse como un beneficio por terminación. Algunas entidades proporcionan un nivel menor de beneficio por una separación voluntaria a petición del empleado (que en esencia, es un beneficio post-empleo), que si se tratara de un beneficio por separación involuntaria por decisión de la entidad. La diferencia entre ambos montos es un beneficio por terminación del empleo; excepto que ese exceso se haya efectuado con base en condiciones preexistentes, en cuyo caso debe considerarse un beneficio post-empleo.

44.1.5 La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la terminación del empleo. Los beneficios por terminación son normalmente pagos únicos, no obstante a veces pueden incluir:

a. pagos en adición a los beneficios post-empleo, directa o indirectamente a través de un plan de beneficios a los empleados; y

b. pagos de salarios hasta el final de un periodo específico durante el cual el empleado en cuestión no prestará los servicios correspondientes.

44.1.6 Son beneficios otorgados a cambio de servicios y no por terminación cuando:

a. el beneficio está condicionado a que se proporcionen servicios futuros, incluyendo beneficios que se incrementan si se prestan servicios adicionales (éstos son beneficios directos); y

b. el beneficio se proporciona de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados (éstos pueden ser beneficios directos o post-empleo).

44.1.7 Son beneficios por terminación los beneficios a los empleados que surjan de una decisión de la entidad de finalizar un contrato con un empleado, no estén condicionados a que éste proporcione servicios futuros para su obtención y no existan condiciones preexistentes.

44.1.8 La entidad debe evaluar si los pagos son o no beneficios por terminación cuando:

a. una entidad tiene la obligación de realizar pagos a los empleados o sus beneficiarios (o suministrar otro tipo de beneficios) de tipo legal o contractual o existe obligación asumida como resultado de prácticas de pago de proveer dichos beneficios, cuando las partes rescinden sus contratos laborales; en este caso como se tienen condiciones preexistentes debe considerarse como un beneficio post-empleo,

b. una entidad realiza una oferta de beneficios disponible para más allá de un periodo corto, o hay más de un periodo corto entre la oferta y la fecha esperada de terminación efectiva; en este caso, como está sujeto a una decisión de un

empleado de aceptar una oferta de la entidad debe considerarse como un beneficio por terminación, o

c. una entidad debe considerar si los pagos han establecido o no un nuevo plan de beneficios a los empleados. En caso de que si se haya establecido un nuevo plan de beneficios debe considerarse como un beneficio post-empleo, en caso contrario, es un beneficio por terminación.

44.1.9 Algunos beneficios a los empleados se proporcionan con independencia de las razones que hayan motivado su salida de la entidad. El pago de estos beneficios es cierto (sujeto a los requerimientos de beneficios adquiridos o periodos mínimos de servicio) y tiene condiciones preexistentes, pero el momento durante el cual se pagarán es un hecho incierto. Aunque estos beneficios sean descritos en algunas jurisdicciones como indemnizaciones por finalización de un contrato o gratificaciones por finalización de un contrato, son en realidad beneficios post-empleo más que beneficios por terminación, y una entidad debe reconocerlos como beneficios post-empleo, tal como lo es la prima de antigüedad y otros requerimientos de pago obligatorios por ley.

44.1.10 Una entidad debe clasificar los beneficios por finalización del empleo que cumplan con lo dispuesto en el párrafo 41.1, considerando, en adición a lo señalado en los párrafos 41.6 a 41.8, la naturaleza del beneficio a los empleados, como sigue:

a. si los beneficios son acumulativos, porque tienen condiciones preexistentes, debe clasificarlos como beneficios post-empleo, y la entidad debe aplicar los requerimientos de la sección 45; en caso contrario,

b. si los beneficios no son acumulativos (sin condiciones preexistentes), debe

clasificarlos como beneficios por terminación, y para identificar el momento de su reconocimiento debe aplicar los requerimientos de la sección 44.2; y para su valuación debe:

i. si es a corto plazo, aplicar el párrafo 42.2.1; y

ii. si es a largo plazo, aplicar el párrafo 43.2.1.

44.2 Reconocimiento

44.2.1 Tomando en cuenta lo señalado en el inciso b) del párrafo 44.1.10 anterior, al ser los beneficios por separación o desvinculación no acumulativos, una entidad debe reconocer un pasivo por beneficios por terminación y un costo o gasto directamente en resultados, sin permitir su capitalización en un activo, cuando ocurra la primera de las siguientes fechas:

a. el momento en que la entidad ya no tenga alternativa realista diferente que la de afrontar los pagos de esos beneficios o no pueda retirar una oferta considerando lo dispuesto en el párrafo 44.2.2; o

b. el momento en que la entidad cumpla con las condiciones de una reestructuración considerando lo dispuesto en el párrafo 44.2.3 e involucre el pago de los beneficios por terminación.

44.2.2 Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de

una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización de su contrato de empleo, el momento en que una entidad ya no pueda retirar la oferta de beneficios por terminación, es el primero de:

a. el momento en que el empleado acepta la oferta; y

b. el momento en que tenga efecto una restricción (por ejemplo, un requerimiento legal, contractual o de regulación u otra restricción) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta. Éste será cuando se realiza la oferta, si la restricción existe en ese momento.

44.2.3 Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar el empleo por una reestructuración, la entidad ya no tiene alternativa realista diferente que la de afrontar los pagos y no puede retirar la oferta cuando ha comunicado a los empleados afectados el plan de reestructuración. La entidad debe reconocer una provisión por reestructuración cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

a. las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan;

b. el plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus puestos y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada;

c. existe un plan formal suficientemente detallado como para que los empleados puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen

sus contratos de empleo y en el que se identifican, al menos:

- las actividades empresariales o la parte de las mismas, implicadas,

- las principales ubicaciones geográficas afectadas,

- la ubicación, función y número aproximado de los trabajadores que serán cesados e indemnizados por la terminación de la relación laboral,

- los desembolsos que se llevarán a cabo, y

- las fechas en las que el plan será implantado;

d. ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que el plan se llevará a cabo, ya sea porque la entidad ha comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características; y

e. califica como una reestructuración, según lo señalado en el párrafo siguiente.

44.2.4 Una reestructuración califica como tal, si existe un programa planeado y controlado por la administración, con objeto de cambiar significativamente las actividades de la entidad o la manera de conducirlas. El cambio de actividades no necesariamente conlleva a la discontinuación de una operación, como sería el cierre de una línea de operación. Los beneficios por terminación por reestructuración no suponen para la entidad

la obtención de beneficios económicos en el futuro, por lo que debe reconocerse la provisión correspondiente cuando se cumpla con el párrafo 44.2.3 anterior.

44.2.5 Cuando la entidad reconoce beneficios por terminación deben tomarse en cuenta los posibles efectos por Modificaciones al Plan (MP) o por una Reducción de Personal (RP) en beneficios definidos reconocidos (véanse los párrafos 45.6.6 al 45.6.11).

44.2.6 Debido a que los beneficios por terminación no se originan del servicio del empleado, no le son aplicables el párrafo 45.6.4 y los párrafos del Apéndice A, correspondientes a la sección A2-Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD, relacionados con la atribución del beneficio a ciertos periodos de servicio.

45 Beneficios post-empleo

45.1 Aspectos generales

45.1.1 Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios acumulativos posteriores al periodo de empleo son planes de beneficios post-empleo. Una entidad debe aplicar esta NIF a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos involucren el establecimiento de una entidad separada para recibir las aportaciones y pagar los beneficios. Estos beneficios post-empleo incluyen remuneraciones tales como los siguientes:

a. beneficios por jubilación o retiro (por ejemplo, planes de pensiones por jubilación o por retiro, pagos únicos por retiro provenientes de un plan formal o

informal de pensiones);

b. primas de antigüedad y pagos por indemnizaciones y liquidaciones, por separación voluntaria o involuntaria, con requerimientos de retiro obligatorios de acuerdo con la legislación o por contratos colectivos de trabajo y beneficios por prácticas no formalizadas que se otorguen en adición a éstos, que generen obligaciones asumidas (con condiciones preexistentes); y

c. otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida, beneficios por fallecimiento, beneficios por invalidez o incapacidad total y permanente, protección de la salud y otras prestaciones posteriores al empleo.[15]

45.1.2 Los beneficios post-empleo pueden ser de naturaleza distinta e implicar consideraciones específicas importantes para su reconocimiento. Los beneficios post-empleo pueden pagarse en efectivo, en especie, con la prestación de servicios o con el otorgamiento de créditos con tasas preferenciales.

45.1.3 Cuando el empleado reúne los requisitos establecidos en el plan de beneficios post-empleo para tener el derecho de recibir dichos beneficios, se considera que ya alcanzó la condición de elegibilidad, la cual puede adquirir antes de la edad de retiro, si las características del plan de beneficios así lo estipulan.

45.2 Clasificación y tipos de planes de beneficios post-empleo

45.2.1 Considerando la sustancia económica de los tipos de obligación establecidos en los términos y condiciones contenidos en los planes de

beneficios, éstos deben clasificarse en:

a. planes de contribución definida, y

b. planes de beneficio definido.

45.2.2 Los planes de contribución definida son aquéllos en que la entidad acepta entregar montos o porcentajes de montos preestablecidos a un fondo de inversión determinado y en los que los beneficios del empleado consistirán en la suma de dichas aportaciones, más o menos las ganancias o pérdidas de la inversión y menos los gastos de la administración de tales fondos. La responsabilidad de la entidad (y eventualmente del empleado que contribuya al plan) en relación con estos planes, se limita al pago de las contribuciones definidas al plan de beneficios post-empleo o a una compañía de seguros; por lo tanto, las entidades no están obligadas a garantizar un beneficio esperado por los retornos de las inversiones procedentes de las aportaciones y tampoco adquieren la obligación de efectuar aportaciones complementarias. En consecuencia, el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para atender los beneficios esperados) son asumidos, en sustancia, por el empleado.

45.2.3 Los planes de beneficio definido son aquéllos en los que la responsabilidad de la entidad no termina, sino hasta la liquidación de los beneficios, cuyos montos del beneficio se determinan con base en una fórmula o un esquema establecido en el mismo plan de beneficios.

45.2.4 En los planes de beneficio definido:

a. la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados activos, inactivos con derecho a beneficios y jubilados o retirados; y

b. tanto el riesgo actuarial (que el costo de los beneficios sea mayor que el esperado) como el riesgo de inversión (que el retorno de los fondos de inversión sea insuficiente) son asumidos esencialmente por la propia entidad. Si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, las obligaciones de la entidad se verán incrementadas.

45.2.5 Los planes híbridos o mixtos son aquéllos en los que las obligaciones de una entidad no están limitadas por el monto con el que acuerda contribuir al fondo, debido a que ella ha contraído una obligación, formal o informal, por medio de:

a. una fórmula de beneficios del plan que no está vinculada únicamente al monto de aportaciones y requiere que la entidad proporcione aportaciones adicionales si los activos son insuficientes para atender los beneficios de la fórmula de beneficios del plan;

b. una garantía, ya sea indirectamente mediante un plan o directamente de un retorno específico para las aportaciones; o

c. prácticas habituales de la entidad que dan lugar al nacimiento de una obligación asumida. Por ejemplo, una obligación asumida puede surgir cuando una entidad tiene un historial de aumentar los beneficios, para que los antiguos empleados recuperen el poder adquisitivo perdido por la inflación, aunque no exista la obligación legal de hacerlo.

45.2.6 En estos planes híbridos o mixtos la entidad debe identificar cada uno de los tipos de planes, considerando lo indicado en los párrafos 45.2.1 al 45.2.4 anteriores y reconocerlos en forma separada.

Planes multipatronales, planes gubernamentales y planes de beneficio definido que comparten riesgos entre entidades bajo control común

45.2.7 Una entidad debe proceder a clasificar un plan multipatronal, un plan gubernamental o un plan entre entidades bajo control común, como plan de contribución definida o de beneficios definidos, en función de las condiciones del mismo (tomando en cuenta todo tipo de obligaciones o compromisos asumidos fuera de los términos pactados formalmente), aplicando para su valuación las secciones 45.3 a 45.8, respectivamente.

45.2.8 En el caso de que el plan multipatronal sea un plan de beneficio definido, cada entidad debe reconocer la parte proporcional de la OBD, de los AP y del CNP, que le corresponda, de la misma manera que se haría en el caso de cualquier plan de beneficio definido. Cuando no se tenga información suficiente, una entidad debe aplicar el párrafo siguiente.

45.2.9 Si no está disponible la información suficiente para aplicar el tratamiento contable de los planes de beneficio definido a los planes multipatronales que cumplan las condiciones para serlo, tomando en cuenta lo señalado en el párrafo A1.4 del Apéndice A, correspondiente a la sección A1-Guía de aplicación para la distinción de planes multipatronales, planes que comparten riesgos entre entidades bajo control común y planes gubernamentales, la entidad debe reconocer el plan como si fuera un plan de contribución definida de acuerdo con la sección 45.3.

45.2.10 Puede existir un acuerdo contractual, entre el plan multipatronal y

sus participantes, que determine cómo debe distribuirse el superávit del mismo (o cómo debe financiarse el déficit) entre los participantes. Un participante en un plan multipatronal sujeto a este tipo de acuerdo, que reconozca el plan como uno de contribución definida, según el párrafo 45.2.9, debe reconocer el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual, y debe reconocer el correspondiente ingreso o gasto, en los resultados del periodo.

45.2.11 Para determinar cuándo reconocer y la forma de determinar un pasivo relacionado con la liquidación o con la salida de la entidad de un plan de beneficio definido multipatronal, la entidad debe aplicar lo dispuesto para LAO o CLSP descrito en la sección 45.6. En caso de no contar con información suficiente acerca del plan para satisfacer los requerimientos de esta NIF, una entidad debe estimar y revelar la contingencia como se señala en el párrafo 41.2.

45.2.12 Una entidad que participe en un plan de beneficio definido que comparte riesgos entre entidades bajo control común debe partir de la información del plan en su conjunto sobre la base de hipótesis aplicables a la totalidad del plan. Si existiera un acuerdo contractual o una política establecida de asignar a las entidades individuales del grupo el CNP del plan en su conjunto, cada entidad debe reconocer en sus estados financieros individuales, el CNP asignado de esta forma. Si no hubiese acuerdo ni política establecida debe reconocerse el CNP en los estados financieros individuales de la entidad del grupo que sea legalmente la empleadora que patrocina el plan y las demás entidades del grupo deben reconocer, en sus estados financieros individuales, un CNP igual a sus aportaciones a pagar en el periodo.

45.2.13 Un traspaso de personal entre entidades bajo control común con reconocimiento de antigüedad, implica reconocer en los estados financieros individuales de la entidad que recibe el personal el efecto retroactivo de una Modificación al Plan equivalente a una introducción de un nuevo plan y

para la entidad que traspasa el plan es una reducción de personal y, en su caso, una Liquidación Anticipada de Obligaciones. En los estados financieros consolidados usualmente no existe una Modificación al Plan, salvo que se cambien los beneficios al momento del traspaso.

45.2.14 Los párrafos del Apéndice A, correspondientes a la sección A1, explican la distinción entre planes de contribución definida y planes de beneficio definido en el contexto de planes multipatronales, planes gubernamentales y los planes que comparten riesgos entre entidades bajo control común.

Beneficios cubiertos por una póliza de seguro calificable

45.2.15 Una entidad puede financiar un plan de beneficios post-empleo mediante el pago de las primas de una póliza de seguros calificable. En este caso, debe reconocer el plan como un plan de contribución definida, a menos que tenga la obligación formal o informal (ya sea directamente o indirectamente por medio del plan) de:

a. pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o

b. pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

45.2.16 Si la entidad conserva la responsabilidad de los beneficios hasta su liquidación, no obstante que lo cubra con una póliza de seguros calificable,

debe reconocer un plan de beneficios post-empleo como un plan de beneficio definido y el monto de la cobertura debe representar un AP.

45.2.17 No es necesario que los beneficios asegurados por una póliza de seguros calificable tengan una relación directa o automática con la obligación de la entidad, respecto a los beneficios a sus empleados. Los planes de beneficios post-empleo que involucren pólizas de seguro calificables están sujetos a la misma distinción entre reconocimiento y financiamiento que los otros planes financiados.

45.2.18 Cuando una entidad fondea sus obligaciones por beneficios post-empleo mediante aportaciones a una póliza de seguros conservando la obligación formal o informal (ya sea directamente por sí misma, indirectamente por medio del plan, de un mecanismo para establecer primas futuras o de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale al monto pagado para un acuerdo de contribución definida. Por lo cual, la entidad debe reconocer:

a. la póliza de seguro calificable como un AP;[16] y

b. las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso, si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 45.5.14.

45.2.19 Las aportaciones anticipadas en términos del párrafo anterior que se utilicen para cubrir beneficios futuros son pagos anticipados y no liberan a la entidad del reconocimiento del pasivo u obligación asumida del costo de dichos periodos futuros, el cual debe reconocerse en resultados conforme se devengan aplicando el pago anticipado, tomando en cuenta las condiciones o políticas del plan.

45.2.20 Cuando la póliza de seguros está a nombre de un participante específico o de un grupo de participantes del plan, y la entidad no tiene obligación formal ni informal de cubrir cualesquiera pérdidas derivadas de la póliza, la entidad no tiene obligación de pagar beneficios a los empleados, y el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos. El pago de las primas de seguro fijadas en estos contratos es, durante la vigencia de la póliza, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados, en lugar de una inversión para satisfacer la obligación. En consecuencia, la entidad ya no tiene un activo o un pasivo. Por ello, una entidad debe tratar tales pagos como aportaciones a un plan de contribución definida.

45.3 Plan de contribución definida

Momento del reconocimiento y su determinación

45.3.1 El reconocimiento de un plan de contribución definida es más sencillo que un plan de beneficio definido, puesto que la obligación de la entidad, por cada periodo, está determinada por los montos o porcentajes de un monto, preestablecidos, que constituyen la aportación al plan para ese periodo. Debido a que estas obligaciones con el fondo del plan son a corto plazo, se valúan sin recurrir al Valor Presente (VP), salvo las porciones de las mismas que vayan a pagar más allá del plazo de doce meses después de la fecha del estado de situación financiera. En caso de que las aportaciones preestablecidas no se efectúen, debe reconocerse un pasivo equivalente a la obligación acumulada de los costos de cada periodo conforme se devenguen; es decir, por los montos o porcentajes preestablecidos para cada periodo más los retornos que le hubieran correspondido en caso de haber estado invertido en un fondo. Para los planes híbridos, la entidad debe separar el componente de beneficio definido que hubiera y debe darle el mismo tratamiento establecido para un plan de beneficio definido.

45.3.2 Cuando un empleado presta sus servicios a la entidad durante un periodo, la entidad debe reconocer las aportaciones devengadas a realizar al plan de contribución definida a cambio de tales servicios que cumplan con lo dispuesto en el párrafo 41.1, considerando en adición lo señalado en los párrafos 41.6 a 41.8, como sigue:

a. como un pasivo (obligación acumulada), neto de las aportaciones ya cubiertas, si el monto pagado es inferior a las aportaciones devengadas que deben realizarse, según los servicios prestados hasta la fecha del estado de situación financiera; o como un activo (pago anticipado), en la medida en que el pago por adelantado dé lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo; y

b. como un costo o gasto del periodo, a menos que otra NIF exija o permita la capitalización de los mencionados beneficios en el costo de un activo (por ejemplo, las NIF C-4 y C-6).

45.4 Plan de beneficio definido-generales

Reconocimiento

45.4.1 El reconocimiento de un plan de beneficio definido es más complejo que un plan de contribución definida, puesto que se requieren hipótesis actuariales para determinar la obligación contraída y el costo, y existe la posibilidad de generar Ganancias y Pérdidas Actuariales en Obligaciones (GPAO). Más aún, las obligaciones deben determinarse sobre una base de Valor Presente, puesto que se prevé serán liquidadas durante muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios relacionados. Las

obligaciones dentro de los planes de beneficio definido pueden ser cubiertas mediante aportaciones específicas a los Activos del Plan, las cuales pueden o no coincidir con la obligación calculada con base en esta NIF, y pueden determinarse de manera independiente a cómo se valúa el pasivo por beneficios definidos.

45.4.2 Los planes de beneficio definido pueden estar o no financiados (total o parcialmente), mediante aportaciones realizadas por la entidad y en algunas ocasiones por los empleados, a otra entidad (un fondo) que esté separado legalmente de la entidad que informa y es el encargado de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados por medio de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el retorno de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la habilidad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por lo tanto, la entidad es, en esencia, quien asume los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el costo que debe reconocerse en un plan de beneficio definido no es necesariamente el monto de la aportación a efectuar al fondo durante el periodo.

45.4.3 Los elementos de un plan de beneficio definido son:

a. el Pasivo Neto por Beneficios Definidos (PNBD) que es el déficit del plan o el Activo Neto por Beneficios Definidos (ANBD)[17] que es el superávit del plan, tratado en la sección 45.5, donde;

i. el déficit - resulta cuando la Obligación por Beneficio Definido (OBD) es mayor que el Valor Razonable (VR) de los Activos del Plan (AP), el cual representa un pasivo neto de los beneficios definidos; o

ii. el superávit - resulta cuando la OBD es menor que el VR de los AP, el cual representa un pago anticipado de los beneficios definidos;

b. el Costo Neto del Periodo (CNP), tratado en la sección 45.6; y

c. las remediciones del PNBD o ANBD, que incluyen Ganancias y Pérdidas del Plan (GPP) tratadas en la sección 45.7.

45.4.4 Para reconocer un plan de beneficio definido que cumpla con lo dispuesto en el párrafo 41.1, considerando en adición lo señalado en los párrafos 41.6 a 41.8, una entidad por cada plan debe aplicar los siguientes pasos:

a. realizar al inicio del periodo una estimación de la expectativa del PNBD o ANBD del final del periodo, lo anterior considerando lo dispuesto en la sección 45.5 y con ello determinar el monto del Costo Neto del Periodo (CNP) a reconocer en el resultado del periodo,[18] considerando lo dispuesto en la sección 45.6;

b. dicha estimación debe revisarse al cierre del periodo con hipótesis vigentes a esa fecha para determinar el PNBD o ANBD final a reconocer como un pasivo o un pago anticipado, respectivamente, considerando nuevamente lo dispuesto en la sección 45.5; y

c. al comparar el PNBD o ANBD final del inciso b) con la expectativa del PNBD o ANBD del inciso a) deben reconocerse las diferencias resultantes como remediciones del PNBD o ANBD en Otro Resultado Integral (ORI), considerando lo dispuesto en la sección 45.7; además,

d. cuando se presente un Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP) o una ganancia o pérdida por Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO), los pasos a) al c) deben repetirse a partir de la fecha en que éstos se presenten, considerando lo dispuesto en los párrafos 45.6.6 al 45.6.20.

45.5 Plan de beneficio definido-determinación del monto del PNBD o ANBD

45.5.1 Determinar el PNBD (déficit) o ANBD (superávit) entre la OBD y el Valor Razonable (VR) de los AP implica:

a. determinar la OBD que la entidad tiene por el beneficio a los empleados considerando lo dispuesto en los párrafos 45.5.2 al 45.5.9;

b. determinar los AP considerando lo dispuesto en los párrafos 45.5.10 al 45.5.17; y

c. deducir los AP de la OBD.

Determinación de la Obligación por Beneficio Definido (OBD)

45.5.2 Para hacer una estimación confiable de la OBD a cargo de la entidad por el beneficio que los empleados tienen acumulado (cumpliendo con lo dispuesto por el postulado básico de Devengación Contable) a cambio de sus servicios en los periodos actual y anteriores,[19] la entidad debe utilizar técnicas actuariales mediante el Método del Crédito Unitario Proyectado

(MCUP). Esto requiere que la entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo actual y a los anteriores,[20] y que realice las estimaciones (hipótesis actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados, mortalidad, etc.) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios, en los costos de asistencia médica, etc.), que influyen en el costo de los beneficios.[21]

45.5.3 La OBD de un plan de beneficio definido puede estar influida por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación, mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados, tendencias de los costos de atención médica, entre otras, las cuales deben reflejar estimaciones objetivas y coherentes entre sí. En adición, para el cálculo de otros beneficios definidos, en especial los relacionados con servicios médicos, deben tomarse en cuenta los incrementos de costos esperados en este tipo de servicios o conceptos cubiertos; así como la actualización del costo por edad. La OBD final del plan es incierta, y es probable que esta incertidumbre persista durante un periodo largo de tiempo; por lo cual, con el fin de determinar la OBD y el costo del servicio relacionado, la entidad debe:

a. aplicar un método de valuación actuarial,[22] en ciertos casos, una entidad puede utilizar el Método de Suma de Años Dígito (MSAD);[23]

b. atribuir los beneficios a los periodos de servicio;[24] y

c. utilizar hipótesis actuariales objetivas y coherentes.[25]

45.5.4 Para los efectos del párrafo anterior, esta NIF recomienda que la entidad involucre a un actuario certificado en pasivos laborales contingentes, para la determinación de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de los beneficios post-empleo.

45.5.5 En el caso de entidades que sólo otorguen beneficios definidos con pagos en una sola exhibición, como las primas de antigüedad, y cuyas obligaciones no sean de carácter significativo, se podrá emplear, por excepción, en lugar del MCUP, estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo que permitan una aproximación confiable de los procedimientos ilustrados en esta NIF, como es el Método de Suma de Años Dígito (MSAD). Sólo debe procederse al cambio de método, si existen causas justificadas para ello.

45.5.6 Para todas las obligaciones de carácter significativo y todas aquéllas que tengan pagos en varias exhibiciones aun cuando no sean significativas, una entidad debe utilizar el MCUP para determinar la OBD, y el costo del servicio; en virtud de que ese método es la alternativa que mejor permite cumplir con lo dispuesto por el postulado básico de Devengacíón Contable.

45.5.7 El MCUP considera cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios y debe determinarse cada unidad de forma separada para conformar la obligación final. Véanse el párrafo 45.6.4 y los párrafos del Apéndice A, correspondientes a la sección A2-Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD.

45.5.8 Una entidad debe determinar el valor presente del monto total de la obligación por beneficios definidos, incluso si una parte de la misma se espera que sea liquidada antes de los doce meses siguientes al cierre del periodo sobre el que se informa, utilizando una tasa de descuento determinada de acuerdo con el párrafo siguiente.

Tasa de descuento

45.5.9 La tasa de interés utilizada para descontar las obligaciones de beneficios post-empleo (fondeadas o no fondeadas) debe determinarse utilizando como referencia la tasa de mercado de los bonos corporativos de alta calidad en términos absolutos en un mercado profundo y, en su defecto, debe tomar como referencia la tasa de mercado de los bonos emitidos por el gobierno. La moneda y el plazo de tales bonos utilizados deben ser coherentes con la moneda y el plazo estimado para el pago de las obligaciones por beneficio definido. Las hipótesis utilizadas para determinar la tasa de descuento deben cumplir con lo dispuesto en los párrafos A3.6 al A3.9 del Apéndice A, correspondientes a la sección A3-Guía de aplicación para el uso de hipótesis actuariales.

Determinación de los Activos del Plan (AP)

45.5.10 El Valor Razonable (VR) de los AP debe deducirse de la OBD para determinar el déficit o superávit del plan. Considerando la NIF A-6 debe determinarse el VR en primera instancia a través de precios de mercado disponibles. Cuando no exista precio de mercado disponible, el VR de los AP debe estimarse por medio de otras técnicas de valuación como, por ejemplo, descontando flujos de efectivo futuros esperados utilizando un tasa de descuento que refleje el riesgo asociado con los AP y la fecha de disposición esperada o de vencimiento de esos activos o, si no tienen vencimiento, el periodo esperado hasta la liquidación de la obligación relacionada.

45.5.11 En los AP no deben incluirse las aportaciones no pagadas por la entidad al fondo, ni tampoco los instrumentos financieros no negociables emitidos por la entidad y poseídos por el fondo. De los AP deben deducirse cualesquiera pasivos que sean absorbidos por el fondo y que no tengan relación con los beneficios a los empleados, como por ejemplo las cuentas por pagar del fondo, sean o no de origen comercial, y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.

45.5.12 Cuando los AP incluyan pólizas de seguro calificables que se correspondan exactamente con los montos y periodicidad de algunos o de todos los beneficios pagaderos dentro del plan, el VR que debe atribuirse a esas pólizas de seguro debe equivaler al VP de las obligaciones relacionadas (lo cual está sujeto a cualquier reducción que se requiera si los montos a recibir por la póliza de seguro no son totalmente recuperables).

45.5.13 En los AP no debe incluirse el exceso de los recursos no reembolsables aportados por la entidad para cubrir beneficios a los empleados sobre el valor presente de los beneficios totales, presentes y futuros, devengados y por devengar, atribuibles a los empleados actuales que tienen derecho a esos beneficios (Obligación Máxima [OM]). Una entidad debe reconocer el exceso de recursos aportados sobre la OM y sus cambios, como sigue:

a. cualquier exceso sobre la OM debe considerarse una inversión restringida y reconocerse en términos de lo dispuesto por la NIF C-1, Efectivo y equivalentes de efectivo, y, por consiguiente, no debe incorporarse en la determinación del Activo Neto por Beneficios Definidos (ANBD);

b. cualquier retorno sobre dicha inversión restringida debe reconocerse directamente en el resultado del periodo como un ingreso financiero y no debe formar parte del costo de beneficios definidos;

c. cualquier incremento o decremento en la OM por cambios en supuestos al cierre del periodo implicará un incremento o decremento en los AP por disminuirse o incrementarse el exceso sobre la OM y, por lo tanto, debe reconocerse como un traspaso de o hacia las inversiones restringidas y no debe considerarse como una Ganancia o Pérdida Actuarial en Obligaciones (GPAO) puesto que no modifica la OBD; así como,

d. cualquier ganancia o pérdida en los AP al cierre del periodo no debe considerarse como un incremento o decremento a dichos AP cuando éstos estén topados por la OM y, por ende, debe reconocerse como un ajuste a las inversiones restringidas afectando directamente los resultados del periodo y no debe reconocerse como una ganancia o pérdida en el retorno de los AP (GPRA).

Reembolsos

45.5.14 Cuando sea probable que un tercero vaya a reembolsar alguno o todos los desembolsos exigidos para liquidar una OBD, la entidad:

a. debe reconocer su derecho al reembolso como un activo separado,

b. debe valuarlo a su Valor Razonable (VR),

c. debe separar y reconocer los cambios en el VR de su derecho al reembolso de la misma forma que los cambios en el VR se reconocen en el resto de los AP,[26] y

d. puede presentar neto en el estado de resultado integral, los componentes del costo de beneficio definido relacionado con el plan y el cambio en el monto reconocido como reembolsable.

45.5.15 Una entidad puede requerir a un tercero, tal como un asegurador, el pago de una parte o la totalidad del desembolso requerido para cancelar una OBD. Las pólizas de seguro calificables, tal como han sido definidas en

el párrafo 33.b), son AP. Una entidad debe reconocer tales pólizas calificables de la misma forma que todos los demás AP, y no le es aplicable el párrafo 45.5.14.[27]

45.5.16 Cuando una póliza de seguro mantenida por una entidad no cumpla las condiciones para ser una póliza calificable, esta póliza no es un AP. El párrafo 45.5.14 es aplicable en estos casos: ya que la entidad debe reconocer su derecho a los reembolsos, por la póliza de seguros como un activo separado y no como una deducción al determinar el déficit o superávit por beneficios definidos.

45.5.17 Si de una póliza de seguro surge el derecho de reembolso que corresponda exactamente con el monto y la periodicidad de algunos o todos los beneficios definidos pagaderos en función de un plan de beneficio definido, el VR del derecho de reembolso debe equivaler al VP de la obligación relacionada (sujeto a cualquier reducción que se requiera si el reembolso no es totalmente recuperable).

Limitaciones en las aportaciones

45.5.18 Algunos planes de beneficio definido limitan las aportaciones que se requiere que pague una entidad. El costo final de los beneficios debe tomar en cuenta el efecto de un límite en las aportaciones, el cual debe determinarse en función del plazo más corto entre:

a. la vida estimada de la entidad; y

b. la vida estimada del plan.

Planes contributivos

45.5.19 Algunos planes de beneficio definido requieren que los empleados o terceros aporten al costo del plan (planes contributivos). Las aportaciones que hacen los empleados en algunos casos reducen el costo de los beneficios para la entidad. Una entidad debe discernir si las aportaciones de terceros reducen el costo de los beneficios para la entidad o son un derecho de reembolso como se describe en el párrafo 45.5.14. Las aportaciones por los empleados o terceros se establecen en los términos formales del plan (o surgen de una obligación asumida que va más allá de esos términos), o son discrecionales. Las aportaciones discrecionales por los empleados o terceros reducen el costo del servicio hasta el monto de estas aportaciones al plan que estén vinculadas al servicio ya prestado.

45.5.20 Las aportaciones de los empleados o terceros establecidas en los términos formales del plan reducen el costo del servicio (si están vinculadas al servicio), o afectan las remediciones del PNBD o ANBD (si no lo están). Un ejemplo de aportaciones que no están vinculadas al servicio es cuando se requiere que las aportaciones reduzcan un déficit que surge de pérdidas en los AP o por pérdidas actuariales. Si las aportaciones procedentes de los empleados o terceros que están vinculadas al servicio, dichas aportaciones reducen el costo del servicio de la forma siguiente:

a. si el importe de las aportaciones depende del número de años de servicio, una entidad debe atribuir dichas aportaciones a los periodos de servicio utilizando el mismo método de atribución requerido por el párrafo 45.6.4, para el beneficio bruto (es decir, utilizando la fórmula de aportación del plan o una base lineal); o

b. si el importe de las aportaciones es independiente del número de años de servicio, se permite que una entidad reconozca dichas aportaciones como una

reducción en el costo del servicio en el periodo en el que se presta el servicio relacionado. Ejemplos de aportaciones que son independientes del número de años de servicio incluyen las que son un porcentaje fijo del salario de los empleados, un importe fijo a lo largo de todo el periodo de servicio o en función de la edad del empleado. (En el Apéndice A, sección A6-Guía de aplicación para los párrafos 45.5.20 y 45.5.21 se proporciona una guía de aplicación al respecto).

45.5.21 Para aportaciones de los empleados o terceros que se atribuyen a periodos de servicio de acuerdo con el inciso a) del párrafo 45.5.20, los cambios en las aportaciones deben dar lugar a:

a. CLSP y CLSA (si dichos cambios no están establecidos en los términos formales de un plan y no surgen de una obligación asumida); o

b. GPP (si dichos cambios están establecidos en los términos formales de un plan, o surgen de una obligación asumida).

Incremento o decremento del déficit (PNBD) o superávit (ANBD)

45.5.22 El incremento o decremento del déficit (PNBD) o superávit (ANBD) entre la OBD y el Valor Razonable (VR) de los AP, está determinado por:

a. el costo de beneficios definidos a reconocer en el resultado integral, que a su vez, se compone de:

i. el Costo Neto del Periodo (CNP) a reconocer en el resultado del periodo, y

ii. las remediciones del PNBD o ANBD a reconocer en ORI y, que en periodos posteriores se reciclan al resultado del periodo;[28] además, en su caso,

b. las aportaciones efectuadas por la entidad al plan,

c. los pagos efectuados fuera de los AP,

d. la OBD asumida y los AP recibidos en adquisiciones de negocios, según lo señalado en el párrafo 45.8.1, y

e. la disminución de la OBD y de los AP por disposiciones de negocios, según lo señalado en el párrafo 45.8.2.

45.6 Plan de beneficio definido-determinación del Costo Neto del Periodo (CNP)

Componentes del CNP

45.6.1 Los elementos del CNP a reconocer durante el periodo en resultados se integran por:

a. el costo del servicio que, a su vez, se compone por:

i. el Costo Laboral del Servicio Actual (CLSA), tratado en los párrafos 45.6.4, 45.6.5 y del Apéndice A, los correspondientes a la sección A2-Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD;

ii. el Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP) procedente de una Reducción de Personal (RP) o una Modificación al Plan (MP), tratado en los párrafos 45.6.6 al 45.6.11 y 45.6.18 al 45.6.20; y

iii. la ganancia o pérdida en una Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO), véanse los párrafos 45.6.12 al 45.6.20;

b. el interés neto sobre el PNBD o ANBD, tratado en los párrafos 45.6.21 al 45.6.23 que, a su vez, se compone por:

i. los costos por interés de la OBD; y

ii. el ingreso por intereses de los Activos del Plan (AP), y

c. el reciclaje de las remediciones del PNBD o ANBD, tratado en el párrafo 45.6.24.

45.6.2 Otras NIF requieren la capitalización de ciertos costos por beneficios a los empleados en el costo de activos, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.[29] Todo costo por beneficios definidos, que se incluya en el precio de adquisición o costo de producción de los activos citados, debe

incluir la proporción adecuada de los componentes que se mencionan en la lista del párrafo 45.6.1 anterior.

45.6.3 El CNP a reconocer durante el periodo se determina al inicio del periodo realizando una estimación de la expectativa del PNBD o ANBD del final del periodo; adicionando, cuando se presente, un CLSP y/o una pérdida o ganancia por LAO, los cuales se reconocen en el momento en que se presentan.

Atribución de beneficios a los periodos de servicio

45.6.4 Al determinar la OBD y el costo del servicio relacionado, una entidad debe atribuir los beneficios a los periodos de servicio conforme se devengan, utilizando la fórmula de los beneficios del plan.[30] No obstante, si los servicios a prestar por un empleado en años posteriores van a originar un nivel significativamente más alto de beneficios que el alcanzado en los años anteriores, la entidad debe atribuir en línea recta el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:

a. la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho al beneficio, según el plan (con independencia de que los beneficios estén condicionados a los servicios futuros); hasta,

b. la fecha en la que los servicios posteriores a prestar por el empleado no le generen derecho a montos adicionales significativos del beneficio, según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios en el futuro.

Costo Laboral del Servicio Actual (CLSA)

45.6.5 El CLSA del periodo se determina de acuerdo con el Método del Crédito Unitario Proyectado (MCUP) o el Método de Suma de Años Dígito (MSAD), con base en los beneficios atribuidos al empleado en dicho periodo, de acuerdo con los términos del plan de beneficio definido, conforme a los párrafos 45.5.2 al 45.5.9.

Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP)

45.6.6 El Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP) es el incremento o decremento en la OBD por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedente de:

a. una Modificación al Plan (MP) que, a su vez, incluye el efecto retroactivo de beneficios a empleados por:

i. la introducción de un nuevo plan de beneficios,

ii. el retiro de un plan de beneficios, o

iii. los cambios subsecuentes de los beneficios por pagar en un plan de beneficios ya establecido; y

b. una Reducción de Personal (RP).

45.6.7 Una entidad debe reconocer el CLSP en el primero de los siguientes sucesos:

a. cuando tenga lugar la MP o la RP; o

b. cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración relacionados[31] o los beneficios por terminación.[32]

45.6.8 Una MP tiene lugar cuando una entidad introduce un plan anteriormente no existente, retira o cambia los beneficios de un plan de beneficio definido,[33] y una RP ocurre cuando una entidad reduce significativamente la obligación por un recorte en el número de empleados cubiertos por el plan (puede surgir de un suceso aislado, tal como el cierre de una planta o la discontinuación de una operación); lo anterior genera un CLSP que equivale a la diferencia de la OBD con el plan actual menos la OBD del plan anterior; es decir, corresponde al incremento o decremento en la obligación por el efecto retroactivo de servicios anteriores en los beneficios a empleados al realizarse una MP o una RP.

45.6.9 El CLSP puede ser un costo (cuando los beneficios se introducen o cambian de forma tal que la OBD se incrementa) o un ingreso (cuando los beneficios cambian o se cancelan de forma tal que la OBD disminuye).

45.6.10 No debe considerarse CLSP:

a. el efecto de las diferencias entre los incrementos de salarios reales y los anteriormente asumidos sobre la obligación de pagar beneficios por servicios de años anteriores (no hay CLSP, puesto que las hipótesis actuariales toman en

consideración una proyección de los salarios);

b. sub o sobreestimaciones de los incrementos discrecionales de las pensiones cuando una entidad tenga una obligación asumida de conceder tales aumentos (no existe CLSP porque las hipótesis actuariales deben tomar en consideración dichos aumentos);

c. estimaciones de mejoras en los beneficios que procedan de ganancias actuariales o del retorno de los activos del plan que hayan sido reconocidos en los estados financieros, si la entidad está obligada por los términos formales del plan (o por una obligación asumida que supere esas condiciones) o por la legislación, a utilizar en favor de los participantes del plan el superávit del mismo, incluso si el incremento del beneficio no ha sido todavía formalmente concedido (no existe CLSP porque el aumento resultante en la obligación es una pérdida actuarial);[34] y

d. el incremento en la OBA (beneficios adquiridos irrevocables que no están condicionados al empleo futuro)[35] cuando, en ausencia de beneficios nuevos o mejorados, los empleados completan los requerimientos de adquisición (irrevocabilidad) del beneficio (no existe CLSP porque la entidad reconoció el costo estimado de los beneficios como CLSA, a medida que los servicios fueron prestados).

45.6.11 Cuando surja un Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP) una entidad debe reconocer como parte del costo del servicio en los resultados del periodo el CLSP de un plan de beneficio definido, considerando lo señalado en los párrafos 45.6.18 al 45.6.20.

Ganancia o pérdida por una Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO)

45.6.12 Una LAO ocurre cuando una entidad realiza una transacción que elimina anticipadamente todas las obligaciones futuras legales o asumidas para parte o todos los beneficios proporcionados bajo un plan de beneficio definido, la cual es distinta del pago de beneficios a los empleados ya devengados, de acuerdo con los términos del plan y las hipótesis actuariales utilizadas. Por ejemplo, una transferencia única de obligaciones futuras del empleador bajo el plan a una aseguradora por medio de la compra de una póliza de seguros es una LAO; no lo es, el pago único en efectivo, según los términos del plan a participantes del plan a cambio de sus derechos devengados a recibir beneficios definidos específicos de la OBD ya reconocida.

45.6.13 En algunos casos, una entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de los beneficios a los empleados que se relacionan con los servicios que han prestado en el periodo presente y en los periodos anteriores. La adquisición de esta póliza no es una LAO del plan si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o asumida, de pagar cantidades futuras[36] cuando el asegurador no llegue a cubrir los beneficios especificados en la póliza de seguro. Los párrafos 45.5.14 al 45.5.17 tratan el reconocimiento y valuación de los derechos de reembolso bajo pólizas de seguro que no son AP.

45.6.14 Cuando se pone término a un plan, procediéndose a la liquidación de la obligación y el plan deja de existir, parcial o totalmente, ocurre una LAO; sin embargo, la terminación del plan no es una liquidación si el plan es reemplazado por otro nuevo que ofrezca esencialmente los mismos beneficios.

45.6.15 Cuando una entidad reduzca algunos beneficios por pagar en un plan de beneficio definido existente y, al mismo tiempo, aumente otros beneficios por pagar dentro del plan y para los mismos empleados, la entidad debe tratar el cambio como una única variación, en términos netos,

considerando sus efectos en los resultados del periodo como una MP.

45.6.16 La ganancia o pérdida en una LAO es la diferencia entre:

a. la OBD reconocida a la fecha de liquidación; y

b. el precio de liquidación, incluyendo los AP transferidos y los pagos realizados directamente por la entidad en relación con la liquidación.

45.6.17 Cuando ocurre la LAO una entidad debe reconocer como parte del costo del servicio en los resultados del periodo las ganancias o pérdidas derivadas de la LAO de un plan de beneficio definido, considerando lo señalado en los párrafos 45.6.18 al 45.6.20.

Reconocimiento del costo del servicio por un CLSP o una LAO

45.6.18 Antes de determinar el CLSP o la ganancia o pérdida en una LAO, una entidad debe remedir el PNBD o ANBD utilizando el VR actual de los AP y las hipótesis actuariales actuales (incluyendo tasas de interés de mercado actuales y otros precios de mercado actuales) que reflejen los beneficios ofrecidos, según el plan antes del CLSP o LAO; es decir, requiere determinar las Ganancias y Pérdidas del Plan (GPP) hasta esa fecha a reconocer como ORI antes de determinar el CLSP o la ganancia o pérdida en una LAO.

45.6.19 Una entidad no requiere distinguir entre el CLSP y la ganancia o

pérdida en una LAO, si estas transacciones tienen lugar simultáneamente. En algunos casos, una modificación al plan tiene lugar antes de una LAO, tal como cuando una entidad cambia los beneficios del plan y posteriormente liquida los beneficios modificados; en estos casos, una entidad debe reconocer el CLSP antes de la ganancia o pérdida en una LAO.

45.6.20 Para reconocer un CLSP y una ganancia o pérdida de una LAO, debe procederse de acuerdo con lo siguiente:

a. debe reconocer directamente en resultados el CLSP o la ganancia o pérdida de una LAO; así como el monto proporcional de las partidas pendientes de reciclar correspondientes a las remediciones por Ganancias y Pérdidas del Plan (GPP) atribuibles; esto significa que:

i. por CLSP que implica una disminución de la OBD, deben reciclarse las GPAO en la misma proporción en que se disminuye la OBD y, en su caso, deben reciclarse las GPRA en la misma proporción en que se disminuyen los AP;

ii. por LAO que implica una eliminación del beneficio, parcial o total, deben reciclarse las GPAO totales atribuibles al plan o beneficio del plan que se está liquidando y, a su vez, deben reciclarse las GPRA en la misma proporción en que se disminuyen los AP; y

iii. por MP que implica un incremento de la OBD no debe reciclarse monto alguno;

b. el reciclaje de la GPP remanente, debe cumplir con lo señalado en el párrafo

45.6.24.

Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto

45.6.21 El interés neto sobre el PNBD o ANBD a reconocer durante el periodo debe determinarse multiplicando la tasa de descuento determinada en el párrafo 45.5.9, por el PNBD o ANBD reconocido al inicio del periodo anual sobre el que se informa, tomando en cuenta los cambios en el PNBD o ANBD durante el periodo como consecuencia de estimaciones de las aportaciones y de los pagos de beneficios.

45.6.22 El interés neto sobre el PNBD o ANBD, según sea el caso, incluye:

a. los costos por interés de la OBD (considerando estimaciones por pagos); y

b. el ingreso por intereses de los activos del plan (AP) (considerando estimaciones por aportaciones y pagos).

45.6.23 El ingreso por intereses de los AP es un componente del retorno de los AP y debe determinarse multiplicando la tasa de descuento especificada en el párrafo 45.5.9, por el valor razonable (VR) reconocido de los AP al inicio del periodo anual sobre el que se informa, tomando en cuenta los cambios en los AP durante el periodo como consecuencia de las aportaciones estimadas y los pagos estimados por beneficios.

Reciclaje de las remediciones del PNBD o ANBD

45.6.24 Las remediciones del PNBD o ANBD reconocidas en ORI (véase sección 45.7) posteriormente deben reciclarse al resultado del periodo tomando como base la Vida Laboral Remanente Promedio (VLRP) de los empleados en que se espera reciban los beneficios del plan vigente al inicio de cada periodo. También debe reciclarse al resultado del periodo la parte proporcional de ORI relacionado con las MP, RP y LAO, considerando lo dispuesto en el párrafo 45.6.20.

45.7 Plan de beneficio definido-determinación de las remediciones del PNBD o ANBD

45.7.1 Las remediciones del PNBD o ANBD, resultantes de comparar el PNBD o ANBD final con la expectativa del PNBD o ANBD del final del periodo determinada al inicio del mismo periodo, incluyen las ganancias y pérdidas del plan (GPP) que, a su vez, se integran por:

a. las Ganancias y Pérdidas Actuariales en Obligaciones (GPAO) tratadas en los párrafos 45.7.2 y 45.7.3; y

b. las ganancias y pérdidas en el retorno de los activos del plan (GPRA) tratadas en los párrafos 45.7.4 y 45.7.5.

45.7.2 Las GPAO procedentes de incrementos o disminuciones en la OBD originadas por cambios en las hipótesis actuariales y ajustes por experiencia deben reconocerse en ORI y se originan por las siguientes causas:

a. tasas inesperadamente altas o bajas de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios para los empleados; así como cambios inesperadamente altos o bajos en los beneficios (si los términos formales, informales o asumidos del plan, contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costos de atención médica;

b. el efecto de cambios en las hipótesis con respecto a las opciones de pago de los beneficios;

c. el efecto de modificar las hipótesis de las tasas futuras de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios de los empleados, así como las hipótesis de los beneficios (si los términos formales, informales o asumidas del plan consideran incrementos cuando haya inflación) o de los costos de atención médica cubiertos por el plan; y

d. el efecto de cambios en la tasa de descuento.

45.7.3 Las GPAO no incluyen cambios en la OBD debidos a una LAO, una RP o a una MP de beneficio definido. Estos cambios en la OBD dan lugar a un CLSP o a ganancias o pérdidas en LAO y en ningún caso deben considerarse GPAO.

45.7.4 El retorno de los AP es el cambio (incremento o decremento) en el periodo de los AP, distinto de pagos y contribuciones, resultante del rendimiento real de estos activos y sus cambios de valor razonable. El retorno de los AP está compuesto por:

a. el ingreso por intereses (estimados) de los AP que debe reconocerse en el CNP

(resultados), y

b. la diferencia entre el retorno de los AP y el ingreso por intereses de los AP, la cual debe reconocerse en Otro Resultado Integral (ORI) y se denomina Ganancias y Pérdidas en el Retorno de los Activos del Plan (GPRA).

45.7.5 Al determinar el retorno de los AP en términos del párrafo 45.7.4, una entidad debe deducir los costos de gestión de los AP y cualquier impuesto por pagar por el plan en sí mismo que sean absorbidos por el fondo y que no tengan relación con los beneficios a los empleados, por lo tanto, no deben considerarse los impuestos incluidos en las hipótesis actuariales utilizadas para determinar la OBD. Otros costos de administración que sean absorbidos por la entidad (usualmente con personal propio de la entidad) y no por el fondo, no deben deducirse del retorno de los activos del plan.

45.8 Plan de beneficio definido-Adquisiciones y disposiciones de negocios

45.8.1 En una adquisición de negocios, una entidad debe reconocer el PNBD o ANBD por beneficios definidos de la entidad adquirida que surja del déficit o superávit del plan, representado por la diferencia algebraica entre la OBD y los AP, valuados a la fecha de la adquisición, considerando las políticas del plan, las hipótesis actuariales y los valores razonables de los AP vigentes a esa fecha de adquisición,[37] incluso si la entidad adquirida no los hubiese reconocido a la fecha de adquisición.

45.8.2 En una disposición de negocios, una entidad debe dar de baja a la fecha de la disposición el valor neto en libros del PNBD o ANBD por beneficios definidos representado por el déficit o superávit del plan, resultante de la diferencia algebraica entre la OBD y los AP; así como

cualesquier remediciones del PNBD o ANBD pendientes de reciclar que correspondan al negocio dispuesto.

50 NORMAS DE PRESENTACIÓN

51 Beneficios directos a corto y largo plazo

51.1 Los beneficios directos deben presentarse a corto o largo plazo dentro del estado de situación financiera, considerando lo dispuesto en los párrafos 42.1.1 y 42.1.2. La entidad debe presentar separadamente cada uno de los pasivos o cada uno de los activos, derivados de estos beneficios, atendiendo a su importancia relativa.

51.2 La entidad debe presentar el pasivo o activo por PTU diferida en el largo plazo en el estado de situación financiera. La PTU causada debe presentarse en el corto plazo, considerando lo dispuesto en el párrafo anterior.

51.3 Los beneficios directos a corto y largo plazo, incluyendo la PTU diferida, reconocidos en el estado de resultado integral deben presentarse formando parte del costo de ventas y/o en gastos generales, según considere la entidad, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-3, Estado de resultado integral. Asimismo, estos beneficios reconocidos por las entidades no lucrativas dentro del estado de actividades deben presentarse dentro de los cambios al patrimonio que corresponda en atención a lo dispuesto en la NIF B-16, Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos.

52 Beneficios por terminación

52.1 El pasivo derivado de beneficios por terminación debe presentarse en el pasivo a corto o largo plazo en el estado de situación financiera, según proceda, considerando lo dispuesto en la NIF B-6, Estado de situación financiera.

52.2 Los beneficios por terminación reconocidos en el estado de resultado integral deben presentarse formando parte del costo de ventas y/o en gastos generales, según considere la entidad, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-3.

52.3 Los beneficios por terminación reconocidos por las entidades con propósitos no lucrativos en el estado de actividades deben presentarse dentro de los cambios al patrimonio que corresponda en atención a lo dispuesto en la NIF B-16.

53 Beneficios post-empleo

Distinción entre partidas circulantes y no circulantes

53.1 Una entidad debe presentar el PNBD o ANBD de sus obligaciones legales o asumidas por beneficios post-empleo en el estado de situación financiera en el largo plazo, distinguiendo su porción circulante, la cual debe presentar en el corto plazo, considerando lo dispuesto en la NIF B-6.

53.2 En caso de que para una entidad sea impráctico realizar esta distinción, el pasivo por beneficios post-empleo procedente del PNBD debe

presentarlo en un rubro específico dentro del pasivo a largo plazo en el estado de situación financiera. Cuando se trate de un pago anticipado procedente del ANBD debe presentarlo en el activo no circulante, considerando lo dispuesto en la NIF B-6.

Compensación

53.3 Una entidad debe proceder a compensar un superávit correspondiente a un plan con un pasivo perteneciente a otro plan sólo cuando tiene:

a. el derecho, exigible legalmente, de utilizar el superávit de un plan para liquidar las obligaciones de otro plan; y

b. la intención de liquidar las obligaciones por su valor neto o de realizar el superávit en el primero de los planes y, de forma simultánea, liquidar su obligación en el otro plan.

53.4 Estos criterios de compensación son similares a los establecidos en la NIF B-12, Compensación de activos financieros y pasivos financieros.

Componentes del costo de beneficios definidos

53.5 Una entidad debe presentar el costo de beneficios definidos en el estado de resultado integral, segregando el CNP como parte del costo de ventas, en gastos generales y/o en el RIF, según considere la entidad y las remediciones del PNBD o ANBD en Otro Resultado Integral (ORI), de acuerdo con lo

establecido en la NIF B-3. En el estado de situación financiera, el saldo acumulado de las remediciones del PNBD o ANBD debe incluirse en ORI como un componente del capital contable.

53.6 Son parte del CNP los efectos de Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO) reconocidos en el estado de resultado integral que no califican como una discontinuación de una operación; dicho CNP debe presentarse dentro del costo de ventas y/o en gastos generales, según considere la entidad, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-3. Si se trata de una operación discontinuada, deben formar parte de la propia operación discontinuada en el estado de resultado integral, considerando lo dispuesto en la NIF B-3.

53.7 Para las entidades con propósitos no lucrativos el CNP y las remediciones del PNBD o ANBD reconocidos en el estado de actividades deben presentarse dentro de los cambios al patrimonio que corresponda en atención a lo dispuesto en la NIF B-16.

60 NORMAS DE REVELACIÓN

61 Beneficios directos a corto y largo plazo

61.1 En las notas a los estados financieros debe revelarse si una obligación por beneficios directos a corto y/o a largo plazo es o no acumulativa y si tuvo que determinarse una provisión de la misma.

61.2 Tratándose de la PTU diferida debe revelarse lo siguiente:

a. el monto de la PTU diferida reconocida en los resultados del periodo;

b. la integración del gasto o ingreso por PTU originado por las operaciones discontinuadas en el periodo, señalando la PTU causada y diferida asociada con el gasto o ingreso derivado de la discontinuación de operaciones;

c. los conceptos e importes más significativos de diferencias temporales, acumulables y deducibles, que originaron, respectivamente, los pasivos y los activos por PTU diferida;

d. en el caso de activos por PTU diferida su monto bruto, el de la estimación para PTU diferida no recuperable y la variación de este último concepto en el periodo, incluyendo la justificación de tal variación; y

e. en los estados financieros consolidados, los montos por los cuales se ajustaron los saldos por PTU diferida derivados de adquisiciones de negocios.

61.3 Si una entidad cuenta con AP que cubran los beneficios directos debe revelar lo establecido en los incisos e) y f) del párrafo 63.3.

62 Beneficios por terminación

62.1 Si se está en presencia de un pasivo contingente cuando exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarían una oferta de beneficios por terminación, la entidad debe revelar información sobre el

pasivo contingente, según lo exigido por la norma correspondiente a provisiones, contingencias y compromisos.

62.2 En función de lo requerido por la NIF A-7, Presentación y revelación, la entidad debe revelar la naturaleza y monto de cualquier gasto de beneficio por terminación que sea de importancia relativa.

62.3 Los beneficios por terminación derivados por causa de una reestructuración deben revelarse con base en lo dispuesto en la norma relativa a provisiones, contingencias y compromisos.

63 Beneficios post-empleo

Entidades con planes de contribución definida

63.1 La entidad debe revelar en las notas a los estados financieros las características generales del plan, el monto reconocido como un gasto del periodo por planes de contribución definida y, en caso, de contribuciones no efectuadas ya devengadas debe revelar las bases para determinar el pasivo incluyendo el retorno devengado, de acuerdo con el párrafo 45.3.1.

Entidades con planes de beneficio definido

63.2 Una entidad debe revelar, con base en la misma información que se presenta a la máxima autoridad en la toma de decisiones, lo siguiente:

a. información sobre las características de sus planes de beneficio definido, incluyendo:

i. la naturaleza de los beneficios proporcionados por el plan (por ejemplo, los planes de beneficio definido sobre el salario final o planes basados en aportaciones con garantía);

ii. una descripción del marco de regulación en el que opera el plan; por ejemplo, el nivel de los requerimientos de financiamiento mínimos, y el efecto del marco de regulación sobre el plan; y

iii. una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad para la administración del plan; por ejemplo, responsabilidades de fiduciarios o miembros del consejo del plan;

b. una descripción de los riesgos a los que expone el plan a la entidad, centrados en los riesgos inusuales, específicos de la entidad y específicos del plan y cualquier concentración de riesgo significativa. Por ejemplo, si los AP están invertidos principalmente en una clase de inversiones, por ejemplo propiedades, el plan puede exponer a la entidad a una concentración del riesgo de mercado de la propiedad y posiblemente del riesgo de liquidez;

c. una descripción de las Modificaciones del Plan (MP), Reducción de Personal (RP) y Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO); y

d. una descripción sobre cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo de acuerdo con los párrafos 45.5.14 al 45.5.17. Una entidad también debe describir la relación entre los derechos de reembolso y la obligación relacionada.

63.3 Para poder identificar los montos surgidos de cada plan en sus estados financieros, las entidades deben revelar, las características, riesgos y demás información descrita en el párrafo 63.2 por cada plan de beneficio definido segregado;[38] así como cualquier situación que afecte la consistencia o comparación de la información, según proceda, como sigue:

a. los montos reconocidos para integrar el PNBD (ANBD), tales como la OBD y los AP;

b. la Vida Laboral Remanente Promedio (VLRP);

c. el costo de beneficios definidos integrado por:

i. el Costo Neto del Periodo (CNP) total reconocido en resultados, para cada uno de los conceptos siguientes, y la partida o partidas en las que se han incluido:

1) costo del servicio,

2) interés neto sobre el PNBD o ANBD, y

3) reciclaje de las remediciones del PNBD o ANBD reconocidas en ORI; y

ii. las remediciones del PNBD o ANBD totales reconocidas en Otro Resultado

Integral (ORI), conciliando sus saldos inicial y final, para cada uno de los conceptos siguientes, y la partida o partidas en las que se han incluido:

1) Ganancias y Pérdidas Actuariales en Obligaciones (GPAO),

2) Ganancias y Pérdidas en el Retorno de los AP (GPRA), y

3) reciclaje de remediciones del PNBD o ANBD:

(1) con base en la VLRP, y

(2) en proporción a las ganancias y pérdidas procedentes de una Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO), una Modificación al Plan (MP) y/o una Reducción de Personal (RP);

d. una conciliación entre los saldos inicial y final del Pasivo Neto por Beneficios Definidos (PNBD) o Activo Neto por Beneficios Definidos (ANBD), mostrando:

i. el costo de beneficios definidos del año,

ii. las aportaciones de la entidad al plan,

iii. los pagos efectuados sin el uso de AP,

iv. la OBD asumida y los AP recibidos en adquisiciones de negocios, neto y

v. la disminución de la OBD y de los AP por disposiciones de negocios, neto;

e. para cada una de las principales clases de Activos del Plan (AP), que distingan la naturaleza y riesgos de esos AP, subdividiendo cada clase de AP entre los AP que tienen un precio cotizado de los que no lo tienen, donde deben incluirse, entre otras y sin limitarse a ellas:

i. efectivo y equivalentes de efectivo;

ii. instrumentos de capital (segregado por tipo de sector industrial, tamaño de la entidad, geografía, etc.);

iii. instrumentos de deuda (segregados por tipo de emisor, calidad crediticia, geografía, etc.);

iv. propiedad inmobiliaria (segregada por geografía, etc.);

v. instrumentos financieros derivados (segregados por tipo de riesgo subyacente en el contrato; por ejemplo, contratos de tasa de interés, contratos de cambio de moneda extranjera, contratos de patrimonio, contratos de crédito, permutas financieras de larga duración, etc.);

vi. fondos de inversión (segregados por tipo de fondo);

vii. títulos valores garantizados por activos; y

viii. deuda estructurada;

f. en forma segregada, el valor razonable de los instrumentos financieros negociables propios de la entidad mantenidos como AP, y el valor razonable de los AP que son propiedades ocupadas por la entidad, u otros activos utilizados por ésta;

g. las aportaciones esperadas al plan para el próximo periodo anual sobre el que se informa;

h. las principales hipótesis actuariales utilizadas, en términos absolutos,[39] referidas a la fecha del estado de situación financiera; por ejemplo, cuando sea aplicable:

i. las tasas de descuento;

ii. las tasas de incremento salarial esperado y de los cambios en los índices u otras variables especificadas en los términos formales o informales del plan como determinantes de los incrementos futuros de las prestaciones;

iii. la tasa de reclamaciones de atención médica;

iv. la tasa de la tendencia en la variación de los costos de atención médica; y

v. cualquier otra hipótesis actuarial importante utilizada.

Entidades con planes de beneficio definido multipatronal

63.4 Si una entidad participa en un plan de beneficio definido multipatronal, adicionalmente a lo requerido en los párrafos 63.2 y 63.3, debe revelar:

a. una descripción de los acuerdos de financiamiento, incluyendo el método utilizado para determinar la tasa de aportaciones de la entidad y los requerimientos de financiamiento mínimos;

b. una descripción de la medida en que la entidad puede ser responsable del plan por obligaciones de otras entidades, según las cláusulas y condiciones del plan multipatronal;

c. una descripción de la distribución acordada de un déficit o superávit sobre:

i. la liquidación del plan; o

ii. la salida de la entidad del plan;

d. si la entidad reconoce ese plan como si fuera un plan de contribución definida de acuerdo con el párrafo 45.2.9, debe revelar la siguiente información, además de la información requerida por los incisos a) al c), en lugar de la información requerida por los párrafos 63.2 al 63.3:

i. el hecho de que el plan es de beneficio definido;

ii. las razones por las cuales no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad reconocerlo como un plan de beneficio definido;

iii. información sobre cualquier déficit o superávit del plan que puede afectar el monto de aportaciones futuras, incluyendo la base utilizada para determinar ese déficit o superávit y las implicaciones, si las hubiera, para la entidad; y

iv. información sobre el nivel de participación de la entidad en el plan comparado con otras entidades participantes. Ejemplos de medidas que pueden proporcionar esta indicación incluyen la proporción de la entidad en las aportaciones totales al plan o la proporción de la entidad en el número total de miembros activos, miembros jubilados o retirados, y miembros inactivos con derecho a beneficios, si esa información se encuentra disponible.

Entidades con planes de beneficio definido en entidades bajo control común

63.5 Cada una de las entidades que participa en un plan de beneficio definido que comparte riesgos entre entidades bajo control común, adicionalmente a lo requerido en los párrafos 63.2 al 63.4, debe revelar:

a. el acuerdo contractual o la política establecida para asignar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política;

b. la política para determinar la aportación a pagar por la entidad;

c. si la entidad reconoce la asignación del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 45.2.12, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por los párrafos 63.2 al 63.4; y

d. si la entidad reconoce la aportación por pagar para el periodo tal como se señala en el párrafo 45.2.12, la información sobre el plan en su conjunto requerida por los párrafos 63.2 y 63.4.

63.6 La información requerida por el párrafo 63.5 incisos c) y d) puede revelarse por referencia a la información a revelar en los estados financieros de otra entidad del grupo si:

a. esos estados financieros identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y

b. esos estados financieros están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.

Entidades públicas con plan de beneficio definido (incluye multipatronal,

gubernamental y entre entidades bajo control común)-revelaciones específicas

63.7 Las entidades públicas que deben cumplir con las NIF deben incluir, además de lo señalado en los párrafos 63.1 al 63.6 anteriores, las revelaciones de los párrafos 63.8 al 63.12; se recomiendan pero no se exigen estas revelaciones para cualquier entidad no pública.

63.8 Las entidades públicas deben revelar, las características, riesgos y demás información descrita en el párrafo 63.2 segregando por cada plan de beneficio definido; así como cualquier situación que afecte la consistencia o comparación de la información. Para poder identificar los montos surgidos de cada plan en sus estados financieros, además de lo señalado en el párrafo 63.3, deben revelar lo siguiente:

a. una conciliación entre los saldos inicial y final de la Obligación por Beneficio Definido (OBD), mostrando por separado, de ser aplicable, los efectos en la OBD que durante el periodo han sido atribuibles a cada uno de los siguientes conceptos:

i. costo del servicio (CLSA, CLSP y LAO) no es necesario distinguirlos si ocurren simultáneamente, según se señala en el párrafo 45.6.19,

ii. costos por interés,

iii. pérdidas (ganancias) actuariales originadas por cambios en hipótesis generadas en el periodo,

iv. aportaciones efectuadas por los empleados participantes,[40]

v. modificaciones por variaciones en el tipo de cambio aplicables a planes valuados en una moneda distinta a la moneda en que informa la entidad y, en su caso, por variaciones en los niveles de inflación,

vi. beneficios pagados (excluidos pagos por RP y LAO),

vii. pasivos asumidos en adquisiciones de negocios, y

viii. pasivos extinguidos en una disposición de negocios (enajenaciones o escisiones).[41]

b. una conciliación entre los saldos inicial y final del VR de los AP (AP); así como de los saldos inicial y final de cualesquiera derechos de reembolso reconocidos como activos del plan de acuerdo con los párrafos 45.5.14 al 45.5.17, mostrando por separado, si fuera aplicable, los efectos que durante el periodo han sido atribuibles a cada uno de los siguientes conceptos:

i. ingresos por intereses,

ii. ganancias (pérdidas) originadas por cambios en hipótesis financieras en el periodo,

iii. modificaciones por variaciones en el tipo de cambio aplicables a planes

valuados en una moneda distinta a la moneda en que informa la entidad y, en su caso, por variaciones en los niveles de inflación,

iv. aportaciones efectuadas por la entidad,

v. aportaciones efectuadas por los empleados participantes,

vi. beneficios pagados (excluidos pagos por RP y LAO),

vii. pagos sobre RP,

viii. pagos sobre LAO,

ix. activos adquiridos en adquisiciones de negocios, y

x. activos dispuestos en una disposición de negocios (enajenaciones o escisiones).[42]

63.9 Una entidad pública debe revelar:

a. un análisis de sensibilidad para cada hipótesis actuarial significativa (como las señaladas en el inciso h) del párrafo 63.3) sólo al cierre del periodo sobre el que se informa, mostrando la forma en que la obligación por beneficio definido

habría sido afectada por los cambios en la hipótesis actuarial relevante que era razonablemente posible en esa fecha;

b. los métodos e hipótesis utilizados para preparar los análisis de sensibilidad requeridos por el inciso a) y las limitaciones de esos métodos; y

c. los cambios habidos desde el periodo anterior al actual en los métodos e hipótesis, utilizados para preparar los análisis de sensibilidad, y las razones de estos cambios.

63.10 Una entidad pública debe revelar una descripción de las estrategias utilizadas para administrar la disposición de activos para la liquidación de pasivos por el plan, incluyendo el uso de técnicas de rentas vitalicias y otras técnicas, tal como swaps de plazo para administrar el riesgo.

63.11 Para proporcionar un indicador del efecto del plan de beneficios definidos sobre los flujos de efectivo futuros de la entidad pública, ésta debe revelar:

a. una descripción de los acuerdos de financiamiento y política de financiamiento que afecte a las aportaciones futuras;

b. la mejor estimación de la entidad, en tanto pueda ser determinada confiablemente, de las aportaciones esperadas al plan para el próximo periodo anual sobre el que se informa; y

c. información sobre el perfil de vencimientos de la obligación por beneficio definido. Este incluirá el promedio ponderado de los periodos de vencimiento de la obligación por beneficio definido y puede incluir otra información sobre la periodicidad de los pagos por beneficios, tales como un análisis de vencimientos de los pagos por beneficios.

64 Requerimientos de información a revelar en otras NIF

64.1 Las revelaciones específicas sobre los beneficios a los empleados que son partes relacionadas, deben atenderse acorde con lo dispuesto en la NIF C-13, Partes relacionadas, en donde algunas entidades deben revelar información sobre los beneficios a los empleados del personal gerencial clave o directivos relevantes.

64.2 Una entidad debe revelar información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios a los empleados, según se establece la norma relativa a pasivos contingentes.

70 VIGENCIA

70.1 Las disposiciones contenidas en esta NIF entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2016, permitiéndose su aplicación anticipada a partir del 1º de enero de 2015. Queda sin efecto la NIF D-3 anterior que fue vigente a partir de 2008.

80 TRANSITORIOS

81 Aspectos Generales

81.1 Los cambios contables producidos por la aplicación inicial de esta norma deben reconocerse en forma retrospectiva con base en lo establecido en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, considerando los párrafos 81.2 al 81.4 de esta NIF, excepto por lo que se refiere a la revelación del análisis de sensibilidad que de acuerdo con el párrafo 63.9 sólo debe revelarse por el periodo que se informa.

81.2 Por lo que respecta a los cambios por reformulación a presentar en los estados financieros en los beneficios post-empleo, debe darse a las partidas pendientes de amortizar (PPA) señaladas en la NIF D-3 derogada, el siguiente tratamiento:

a. todo el saldo de modificaciones al plan (servicio pasado) aún no reconocido, debe reconocerse afectando el saldo inicial de utilidades retenidas del periodo más antiguo presentado;

b. el saldo acumulado de Ganancias o Pérdidas del Plan (GPP) no reconocido (para entidades que usaron el enfoque del corredor), debe reconocerse afectando el saldo inicial de ORI por remediciones del periodo más antiguo presentado;

c. el reciclaje posterior del saldo inicial de ORI reconocido debe cumplir con lo establecido en el párrafo 45.6.24, lo cual, implica que las GPP reconocidas en dicho saldo inicial de ORI debe reciclarse considerando la VLRP que se tenía al momento de su reconocimiento inicial en ORI; y

d. cualquier otra diferencia, en caso de existir, debe reconocerse de manera

retrospectiva con base en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores.

81.3 Si una entidad tiene condiciones preexistentes de beneficios por separación que los hace calificar como beneficio post-empleo y no hubiera reconocido la provisión correspondiente, debe reconocer todo el PNBD devengado, reformulando los estados financieros afectando el saldo inicial de utilidades retenidas del periodo más antiguo presentado, dado que las condiciones preexistentes originan una obligación asumida.

81.4 La falta de reconocimiento de cualesquiera pasivos y/o activos señalados en esta NIF, siempre y cuando la entidad haya tenido la obligación de hacerlo, debe considerarse como un error contable. La corrección de tal error debe hacerse de manera retrospectiva con base en la NIF B-1.

82 Modificación a otras NIF

82.1 Se modifica el párrafo 40 de la NIF B-7, Adquisiciones de negocios, para quedar como sigue:

“Los pasivos por beneficios a empleados existentes a la fecha de la adquisición deben reconocerse en su totalidad, de acuerdo con las normas establecidas en la NIF D-3, Beneficios a los empleados, por lo cual las partidas por amortizar a la fecha de la adquisición deben eliminarse. Igualmente, en...”

Los Apéndices que se presentan a continuación no son normativos, a excepción del Apéndice A que sí es normativo. Su contenido ilustra la

aplicación de la NIF D-3, con la finalidad de ayudar a entender mejor su significado; en cualquier caso, las disposiciones de esta NIF prevalecen sobre dichos Apéndices.

APÉNDICE A - Guías de aplicación

Este Apéndice está integrado por guías de aplicación normativas que complementan lo señalado en la sección 45.4 “Plan de beneficio definido” de la sección 45 “Beneficios post-empleo”, las cuales se enlistan a continuación:

1 - Guía de aplicación para la distinción de planes multipatronales, planes que comparten riesgos entre entidades bajo control común y planes gubernamentales.

2 - Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD.

3 - Guía de aplicación para el uso de hipótesis actuariales.

4 - Guía de aplicación para la distinción de los tipos de beneficios post-empleo.

5 - Objetivos de las revelaciones para entidades con planes de beneficio definido (incluye multipatronal, gubernamental y entre entidades bajo control común).

6 - Guía de aplicación para los párrafos 45.5.20 y 45.5.21

A1 - Guía de aplicación para la distinción de planes multipatronales, planes que comparten riesgos entre entidades bajo control común y planes gubernamentales

Planes multipatronales

A1.1 Como se explica en el párrafo 45.2.7, los planes multipatronales son planes de contribución definida o de beneficio definido de entidades que no están bajo control común ni son planes gubernamentales, en los cuales:

a. los activos aportados por distintas entidades se juntan en un fondo genérico; y

b. se utilizan estos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, sobre la base de que tanto los niveles de las aportaciones como de los montos de los beneficios se determinan sin tomar en cuenta la identidad de la entidad empleadora.

A1.2 Un ejemplo de un plan de beneficio definido multipatronal es el siguiente:

a. el plan está financiado sobre una base de pagos sobre la marcha: las aportaciones se establecen al nivel que se espera sea suficiente para pagar los beneficios que venzan en el mismo periodo y los beneficios futuros devengados durante el periodo presente deben pagarse con las aportaciones futuras; además

b. los beneficios a los empleados se calculan en función de sus años de servicio prestado, y las entidades participantes no tienen posibilidad realista alguna de retirarse del plan sin efectuar una aportación por los beneficios devengados por los empleados hasta la fecha de la desvinculación. Por lo tanto, este es un plan de beneficio definido que genera un riesgo actuarial para la entidad, ya que si el costo final de los beneficios ya devengados al cierre del periodo sobre el que se informa es mayor a lo esperado, la entidad debe incrementar sus aportaciones o persuadir a los empleados para aceptar una reducción de sus beneficios.

A1.3 Cuando una entidad disponga de información suficiente acerca de un plan de beneficio definido multipatronal, debe reconocer la parte proporcional de la OBD, de los AP y del costo de beneficios definidos asociado, de la misma forma que lo haría con cualquier otro plan de beneficio definido.

A1.4 Una entidad puede no ser capaz de identificar cuál es su participación proporcional en la posición financiera y en los retornos del plan multipatronal con una confiabilidad que sea suficiente como para poder reconocerlos, cuando:

a. el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados activos, inactivos con derecho a beneficios y jubilados o retirados de otras entidades, y como consecuencia de ello no existe ningún procedimiento coherente y confiable para distribuir la OBD, los AP y el costo de beneficios definidos entre las entidades individuales participantes del plan; o

b. la entidad no tiene acceso a información suficiente acerca del plan para satisfacer los requerimientos de esta NIF.

En estos casos, una entidad debe reconocer el plan como si fuera de contribución

definida, según se establece en el párrafo 45.2.9, y debe revelar la información requerida por el párrafo 63.4.

A1.5 Los planes multipatronales son diferentes de planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es tan sólo una agrupación de planes individuales, combinados para permitir que los empleadores participantes combinen sus activos para propósitos de inversión y reducir los costos de administración y gestión, pero los derechos sobre los activos del plan de los distintos empleadores se mantienen segregados en beneficio exclusivo de sus propios empleados. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas contables particulares porque la información para tratarlos como otros planes individuales está siempre disponible, y porque estos planes no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados activos o retirados de otras entidades. Esta NIF requiere que una entidad clasifique a un plan administrado colectivamente como un plan de contribución definida o de beneficios definidos, de acuerdo con los términos del plan (incluyendo cualquier obligación asumida de la entidad que vaya más allá de los términos formales).

Planes de beneficio definido que comparten riesgos entre entidades bajo control común

A1.6 Los planes de beneficio definido en los que se comparten riesgos entre varias entidades bajo control común, por ejemplo entre una controladora y sus subsidiarias, no son planes multipatronales.

A1.7 Cualquier entidad que participe en este tipo de plan de beneficio definido debe obtener información considerando al plan en su conjunto y utilizar una base de hipótesis aplicable a la totalidad del plan, tomando en cuenta lo dispuesto en esta NIF. Ante un acuerdo contractual o una política establecida para asignar o atribuir el costo de beneficios definidos del plan

en su conjunto, determinado, según lo establecido en esta NIF, a las entidades individuales del grupo, cada entidad debe reconocer en sus estados financieros individuales, el costo de beneficios definidos así distribuido. Por el contrario, en caso de que no hubiese ningún acuerdo ni política establecida para su asignación, debe reconocerse el costo de beneficios definidos del plan en su conjunto en los estados financieros individuales de la entidad del grupo que sea legalmente el empleador que patrocina el plan y el resto de las entidades del grupo deben reconocer, cada una, en sus estados financieros individuales, un costo de beneficios definidos igual a sus aportaciones a pagar durante el periodo.

Planes gubernamentales

A1.8 Los planes gubernamentales son los establecidos por la legislación para cubrir salud, vivienda y retiro, los cuales son administrados, directa o indirectamente, por entidades gubernamentales.[43] Estos planes pueden abarcar a la totalidad de las entidades o bien, a todas las entidades de una misma clase o categoría (por ejemplo, las que pertenecen a un sector específico) y se administran por la autoridad nacional o local, o en su caso, por otro organismo que no está sujeto al control o influencia de las entidades cuyos empleados son los beneficiarios (por ejemplo, una entidad autónoma creada específicamente para este propósito).

A1.9 Algunas entidades establecen planes con el fin de suministrar beneficios que sustituyen o complementan a los beneficios que de otra forma estarían cubiertos por un plan gubernamental y aportan beneficios adicionales voluntarios. Tales planes no son planes gubernamentales.

A1.10 Los planes gubernamentales se clasifican como beneficio definido o contribución definida dependiendo de la naturaleza de la obligación contraída. Muchos planes están financiados sobre una base de pagos sobre la marcha, de tal suerte que las aportaciones de las entidades se establecen a

un nivel que se espera sea suficiente para cubrir los beneficios que sean pagaderos en el mismo periodo; los beneficios futuros devengados durante el periodo actual deberán ser pagados por las aportaciones futuras. Sin embargo, en la mayoría de los planes gubernamentales, la entidad no tiene obligación legal ni asumida de pagar tales beneficios futuros, ya que su único compromiso consiste en pagar las aportaciones a medida que se realizan los pagos a los empleados, de forma tal que si la entidad deja de emplear a los beneficiarios del plan gubernamental no tendrá obligación de seguir pagando los beneficios devengados en años anteriores por sus propios empleados. Por esta razón, los planes gubernamentales se clasifican normalmente como planes de contribución definida. No obstante, pudiera darse el caso remoto de que el plan gubernamental fuera un plan de beneficio definido.

A2 - Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD

A2.1 El MCUP requiere que una entidad atribuya el costo del servicio de los beneficios a cada uno de los periodos, conforme se devenga, con el fin de determinar la OBD, lo cual implica que en cada periodo se forma una de las capas (crédito unitario) que integran la OBD; consecuentemente, una entidad necesita asignar los beneficios a los periodos en los que surge la obligación de pago sobre los beneficios definidos. Esta obligación surge a medida que los empleados prestan los servicios, a cambio de beneficios definidos que una entidad espera pagar en periodos futuros al que se informa. Las técnicas actuariales permiten que una entidad determine esa obligación con la suficiente confiabilidad como para justificar el reconocimiento de una provisión.

A2.2 En un plan de beneficio definido, los servicios prestados por los empleados dan lugar a una obligación de pago, incluso si los beneficios están condicionados a la continuación de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, aun cuando no hayan creado un derecho irrevocable para

recibir el beneficio). Los años de servicio anteriores a la fecha de adquisición del derecho irrevocable dan lugar a una obligación porque, al final de cada periodo sucesivo sobre el que se informa, se reduce el monto del servicio futuro que un empleado tiene que prestar antes de tener derecho al beneficio. Al determinar su OBD, una entidad debe considerar la probabilidad de que algunos empleados no cumplan los requerimientos para adquirir el derecho irrevocable. De forma similar, aunque ciertos beneficios definidos, como los gastos por atención médica, son pagaderos sólo si ocurre un suceso específico cuando un empleado deja de prestar servicios, se crea una obligación a medida que el empleado va prestando los servicios que le dan derecho al beneficio, y no hasta que el citado suceso tenga lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra debe afectar a la valuación de la obligación, pero no determina si existe o no la obligación.

A2.3 Los cálculos actuariales periódicos del plan de beneficios van automáticamente confirmando o no las hipótesis utilizadas en las proyecciones, como son la carrera salarial y la rotación del personal; por ende, anticipan los posibles cambios en los sueldos de los empleados por aumentos, por su promoción a posiciones mejor remuneradas o, bien, bajas esperadas de empleados. El cálculo actuarial sólo debe rehacerse en aquéllos en que se presenten eventos que:

a. afecten de manera importante a la población laboral (RP), o

b. den por terminados los beneficios de los planes de beneficios definidos derivado de pagos únicos anticipados (LAO), o

c. modifiquen de manera retroactiva las condiciones de los beneficios otorgados, de tal suerte que sean otras las condiciones del plan de beneficios (MP), o bien

d. transfieran los pagos de obligaciones a una administración de fondos de retiro o alguna entidad que absorba las obligaciones y se libere a la entidad de la obligación (MP y LAO).

A2.4 En algunos casos, la obligación se va acumulando hasta el momento en que cualquier servicio posterior prestado por el empleado no incremente los beneficios devengados. Por ello, todos los beneficios se atribuyen a periodos que terminen en esa fecha y sean anteriores a la misma. Los beneficios se atribuirán a periodos contables individuales utilizando la fórmula del plan de beneficios, atendiendo lo dispuesto en el párrafo 45.6.4. No obstante, si los servicios a prestar por un empleado en los años posteriores pueden darle derecho a recibir un beneficio superior al que tenía en años anteriores, una entidad atribuirá dicho beneficio en línea recta, hasta la fecha en la cual los servicios adicionales a prestar por el empleado dejen de incrementar los beneficios. Esto se hace así porque son los servicios prestados por el empleado a lo largo del periodo completo, los que le darán derecho a percibir el mayor nivel de beneficios.

A2.5 En el caso de que el monto del beneficio sea una proporción constante del salario final por cada año de servicio, los incrementos en los salarios futuros afectarán al monto requerido para liquidar la obligación existente por los años de servicio pasados al cierre del periodo sobre el que se informa, pero no crean ninguna obligación adicional, porque ya fueron considerados dichos incrementos en la tasa de crecimiento salarial que incluye la hipótesis de carrera salarial. Por lo tanto:

a. para los propósitos del párrafo 45.6.4.b), los incrementos de los salarios no suponen beneficios adicionales, incluso cuando el monto del beneficio vaya a depender de la cuantía del salario final; y

b. el monto del beneficio atribuido a cada periodo debe ser una proporción constante del salario con el que los beneficios estén relacionados.

A3 - Guía de aplicación para el uso de hipótesis actuariales

Hipótesis actuariales de un plan de beneficio definido

A3.1 Como se expone en el párrafo 45.5.3, las hipótesis actuariales deben ser objetivas y coherentes entre sí, siendo:

a. objetivas, si no resultan demasiado imprudentes ni excesivamente conservadoras; y

b. coherentes entre sí, cuando reflejen adecuadamente las relaciones económicas existentes entre factores tales como la inflación, tasas de incremento salarial y tasas de descuento. Por ejemplo, todas las hipótesis que dependan de un nivel determinado de inflación en un periodo futuro (como es el caso de las relacionadas con tasas de interés e incrementos de salarios y beneficios) deben suponer el mismo nivel de inflación en ese periodo.

A3.2 Las hipótesis actuariales deben constituir las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán su costo final para proporcionar beneficios definidos. Las hipótesis actuariales comprenden:

a. hipótesis demográficas acerca de las características de los empleados activos, inactivos con derecho a beneficios y jubilados o retirados (y sus beneficiarios) que puedan recibir los beneficios. Las hipótesis demográficas tienen relación con elementos, tales como:

i. las tasas de mortalidad;[44]

ii. las tasas de rotación, incapacidad, invalidez, y elegibilidad, o jubilación o retiros anticipados de los empleados;

iii. la proporción de participantes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios (por ejemplo, beneficios al cónyuge en la pensión o beneficios a los dependientes en los planes de salud);

iv. la proporción de participantes en el plan que elegirán alguna de las opciones de pago disponibles en los términos del plan; y/o

v. las tasas de reclamaciones de atención médica; y

b. las hipótesis financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

i. la tasa de descuento;[45]

ii. los niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a cubrir por los empleados, y salario futuro;[46] y

iii. en el caso de beneficios de atención médica, los costos de atención médica futuros, incluyendo los costos de tramitación de reclamaciones (es decir, los

costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones conforme a las reglas del plan de salud).[47]

A3.3 Las hipótesis financieras deben basarse en las expectativas del mercado vigentes al cierre del periodo sobre el que se informa o dentro de los tres meses anteriores a dicha fecha en forma consistente, referidas al periodo o periodos en los que se estima que las obligaciones de pago serán liquidadas. Deben observarse las disposiciones de la NIF B-13, Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros.

Hipótesis actuariales: mortalidad

A3.4 Una entidad debe determinar sus hipótesis de mortalidad por referencia a su mejor estimación de mortalidad de los participantes del plan durante y después de su periodo de empleo considerando los índices de mortalidad.

A3.5 En la determinación de la OBD, una entidad tomará en cuenta los cambios esperados en la mortalidad; por ejemplo, considerando mejoras en las estimaciones de la mortalidad.

Hipótesis actuariales: tasa de descuento

A3.6 Una de las hipótesis actuariales que tiene efectos significativos es la tasa de descuento, la cual debe reflejar el valor del dinero en el tiempo, pero no el riesgo actuarial o de inversión. Además, la tasa de descuento no debe reflejar el riesgo de crédito específico que asumen los acreedores de la entidad, ni tampoco debe reflejar el riesgo de que el comportamiento real de

las variables de las hipótesis actuariales pueda diferir en el futuro.

A3.7 La tasa de descuento y las hipótesis utilizadas para reflejar los valores presentes de las obligaciones deben estar de acuerdo con el entorno económico en el que opera la entidad. Como se señala en el párrafo 45.5.9, los parámetros que se utilicen para determinar la tasa de descuento deben tomar como referencia el retorno de mercado de los bonos corporativos de alta calidad en términos absolutos en un mercado profundo y, en su defecto, debe tomar como referencia el retorno de mercado de los bonos emitidos por el gobierno, utilizando una curva de retorno a largo plazo.

A3.8 La tasa de descuento debe reflejar la moneda y la periodicidad estimada de los pagos de los beneficios. En la práctica, una entidad logra lo anterior utilizando un promedio ponderado de la tasa de descuento que refleje la periodicidad y el monto estimado de los pagos de beneficios y la moneda en la que los beneficios han de ser pagados. Este promedio ponderado es conocido como la media del intervalo.[48]

A3.9 En algunos casos, puede no existir un mercado de bonos con un periodo de vencimiento suficientemente amplio para cubrir los vencimientos esperados para todos los pagos por beneficios. En estos casos, una entidad debe utilizar las tasas actuales de mercado, apropiadas al plazo, para descontar los pagos a corto plazo, y debe estimar la tasa de descuento para los vencimientos a más largo plazo, extrapolando las tasas de mercado actuales mediante una curva de retorno que incorpore la tendencia esperada. Normalmente la OBD no es particularmente sensible a los cambios en la tasa de descuento aplicada a la parte de beneficios que se pagarán con posterioridad al vencimiento de los bonos corporativos o gubernamentales emitidos a más largo plazo.

Hipótesis actuariales: salarios, beneficios y costos de atención médica

A3.10 Una entidad debe determinar su OBD al cierre del periodo sobre el que se informa sobre una base que refleje:

a. los beneficios establecidos, según los términos del plan, la legislación y las prácticas de pago de la entidad (obligación asumida);

b. cualquier incremento estimado de los salarios futuros que afecten a los beneficios por pagar;

c. el efecto de cualquier límite en la participación del patrón en el costo de los beneficios futuros;

d. las aportaciones de los empleados o terceros que reduzcan el costo final para la entidad de esos beneficios; y

e. los cambios futuros estimados en la cuantía de cualquier beneficio gubernamental, en la medida en que afecten los montos a pagar dentro de un plan de beneficio definido, sólo sí:

i. estos cambios entraron en vigor antes del cierre del periodo sobre el que se informa; o

ii. la información histórica, u otro tipo de evidencia confiable, indican que esos beneficios gubernamentales cambiarán de una forma previsible; por ejemplo, que estén ligados con los futuros cambios en los niveles generales de precios o

de salarios.

A3.11 Las hipótesis actuariales deben reflejar los cambios de beneficios futuros existentes al cierre del periodo sobre el que se informa. Este es el caso, por ejemplo, cuando:

a. la entidad tiene un historial de beneficios crecientes; por ejemplo, para mitigar los efectos de la inflación y no existen indicios de que esta práctica vaya a cambiar en el futuro;

b. la entidad está obligada a utilizar cualquier superávit del plan en beneficio de los participantes del plan,[49] o

c. los beneficios varían en respuesta a metas de desempeño u otros criterios. Por ejemplo, los términos del plan pueden señalar que se pagarán beneficios reducidos o requerirán aportaciones adicionales de los empleados si los AP son insuficientes. La determinación de la obligación debe reflejar la mejor estimación del efecto de la meta de desempeño u otros criterios.

A3.12 Las hipótesis actuariales no deben reflejar los cambios en los beneficios futuros que aún no estén establecidos al cierre del periodo sobre el que se informa, ya que cuando ocurran resultarían en un:

a. CLSP, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios antes del cambio; y en un

b. CLSA en periodos posteriores al cambio, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios a prestar después del cambio.

A3.13 Las estimaciones de los incrementos futuros en los salarios pueden tomar en cuenta la inflación, la antigüedad, las promociones y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo. Los incrementos salariales no deben proyectarse con una tasa en términos reales menor a cero (tasas en términos nominales descontadas por el factor de inflación).

A3.14 Algunos beneficios definidos están ligados a variables, tales como el nivel de beneficios por atención médica. La valuación de estos beneficios debe reflejar la mejor estimación de estas variables, basada a partir de datos históricos y otro tipo de evidencias confiables.

A3.15 Las hipótesis sobre los costos por atención médica deben tomar en cuenta los cambios futuros estimados en el costo de los servicios médicos originados, tanto por la inflación como por las variaciones específicas, en los costos por atención médica.

A3.16 La valuación de los beneficios definidos, en forma de atención médica, requiere plantear hipótesis sobre el nivel y frecuencia de la demanda futura de tales servicios, así como sobre el costo de cubrir dichas atenciones. Una entidad debe estimar los costos futuros de la atención médica a partir de los datos históricos, tomados de su propia experiencia, complementarlos si fuera necesario con datos históricos procedentes de otras entidades, compañías de seguros, entidades de asistencia médica u otras fuentes. Las estimaciones de los costos futuros de atención médica deben considerar el efecto de los avances tecnológicos, los cambios en la utilización de los beneficios por asistencia médica o los patrones de demanda de atención y, también, los cambios en la situación de salud de los participantes en el plan.

A3.17 El nivel y frecuencia de las solicitudes o peticiones de atención médica son particularmente sensibles a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas que dependen de ellos), y pueden también resultar sensibles a otros factores, tales como la ubicación geográfica. Por lo tanto, los datos históricos deben ajustarse siempre que la estructura demográfica de la población beneficiaría sea diferente a la utilizada como base para elaborar los datos históricos. También es preciso ajustar cuando hay evidencia confiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

A4 - Guía de aplicación para la distinción de los tipos de beneficios post-empleo

Pensiones por jubilación o retiro

A4.1 Corresponden a los beneficios a la jubilación o al retiro del empleado que deben pagarse al alcanzar su edad de jubilación o retiro, o a partir de ésta, de acuerdo con los términos formales o informales del plan de beneficios.

A4.2 En ocasiones, ciertos empleados que tienen beneficios adquiridos sobre un plan de pensiones por jubilación o retiro formal o informal, son retirados por la entidad antes de llegar a la edad de jubilación o retiro. A dichos empleados se les paga una liquidación, por separación voluntaria o involuntaria, o indemnización o asimilables, equivalente en monto a los beneficios adquiridos acumulados en el plan de beneficios formal o informal. En este tipo de situaciones, con independencia de la forma legal en que se le dé el pago, en sustancia se trata de un beneficio post-empleo y, por lo tanto, debe reconocerse en los estados financieros de acuerdo con las normas para los planes de beneficio definido establecidas en esta NIF.

Prima de antigüedad y otros pagos por desvinculación obligatorios

A4.3 De conformidad con la ley relativa, la prima de antigüedad y otros pagos por desvinculación obligatorios son un derecho que tiene el empleado a recibir una remuneración post-empleo correspondiente a un número de días de salario por cada año de servicio prestado o un número de días mínimo con independencia de la antigüedad, una vez reunidas ciertas condiciones preexistentes para su cálculo y pago, especificadas en la misma ley, en los términos del plan o en el contrato colectivo de trabajo.

A4.4 Algunas entidades han establecido de manera formal o informal el pago de este derecho y de otros beneficios por desvinculación de la relación laboral, con condiciones mejores a las estipuladas en la ley; ya sea con base en contratos o en prácticas de pago; en consecuencia, el reconocimiento de la provisión de la prima de antigüedad y otros pagos por desvinculación obligatorios deben hacerse con base en dichas condiciones formales o informales.

Otros beneficios post-empleo

A4.5 Son beneficios que la entidad espera otorgar al empleado jubilado y/o sus beneficiarios, complementarios a planes de pensiones por jubilación o retiro y prima de antigüedad u otros pagos por desvinculación obligatorios, al alcanzar su edad de jubilación, retiro o elegibilidad, o bien, a partir de ésta, de acuerdo con los términos del plan de beneficios o cuando se cumplen las condiciones especificadas por ley.

A4.6 Las remuneraciones por otros beneficios post-empleo más comunes e

importantes están relacionadas principalmente con:

a. seguro de vida,

b. beneficios por fallecimiento, beneficios por invalidez o incapacidad total y permanente,

c. protección de la salud,[50] y

d. despensas.

A4.7 Los conceptos antes mencionados pueden estar en función de montos monetarios (por ejemplo: $1’000,000 de seguro de vida), o en función de la cobertura de beneficios a ser otorgada (limitada a un monto de ciertos salarios mínimos para hospitalización, para cirugías, etcétera, o no tener límite). Los beneficios pueden comenzar inmediatamente después de la terminación de la vida laboral o pueden ser diferidos; por ejemplo, hasta que el empleado jubilado y/o sus beneficiarios alcancen una edad determinada.

A4.8 El monto de otros beneficios post-empleo no está necesariamente asociado con los años de servicio del empleado; es decir, un empleado con derecho a jubilarse al llegar a su edad de retiro con quince años de antigüedad puede tener los mismos beneficios que otro con mayor antigüedad al alcanzar la edad de retiro. El pago de estos beneficios no se da necesariamente en forma periódica, ya que depende del momento en que se requiera; por ejemplo, el servicio médico y hospitalario.

A5 - Objetivos de las revelaciones para entidades con planes de beneficio definido (incluye multipatronal, gubernamental y entre entidades bajo control común)

A5.1 Una entidad debe cumplir los siguientes objetivos de revelación:

a. explicar las características de sus planes de beneficio definido y los riesgos asociados con ellos;[51]

b. identificar y explicar los montos en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficio definido;[52] y

c. identificar y explicar los montos que afectan los flujos de efectivo.

A5.2 Para cumplir el objetivo del párrafo A5.1, una entidad debe considerar todos los elementos siguientes:

a. el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;

b. cuánto énfasis es necesario dar en cada uno de los distintos requerimientos;

c. qué nivel de agregación o disgregación es necesario realizar; y

d. si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Objetivos adicionales de las revelaciones para entidades públicas con plan de beneficio definido

A5.3 Con independencia de los objetivos señalados en los párrafos A5.1 y A5.2, la información adicional para evaluar la información cuantitativa que una entidad pública puede presentar se basa en un análisis que distinga la naturaleza, características y riesgos de la obligación. Ejemplos de dicha información a revelar podría distinguir entre:

a. los montos adeudados a los empleados: los atribuibles a los miembros activos, a los miembros inactivos con derecho a beneficios y a los retirados;

b. la obligación por beneficio definido acumulada (devengada): la adquirida (irrevocable) y la no adquirida (revocable); y

c. los montos de beneficios condicionados, los atribuibles a: incrementos de salarios futuros y a otros beneficios.

A5.4 Una entidad pública evaluará si toda o parte de la información a revelar debe desagregarse para distinguir planes o grupos de planes con riesgos diferentes en forma significativa. Por ejemplo, una entidad puede desagregar información a revelar sobre planes mostrando una o más de las siguientes características:

a. localizaciones geográficas diferentes;

b. características diferentes tales como planes de pensiones de salario fijo, planes de pensiones calculados, según el salario final o planes de atención médica post-empleo;

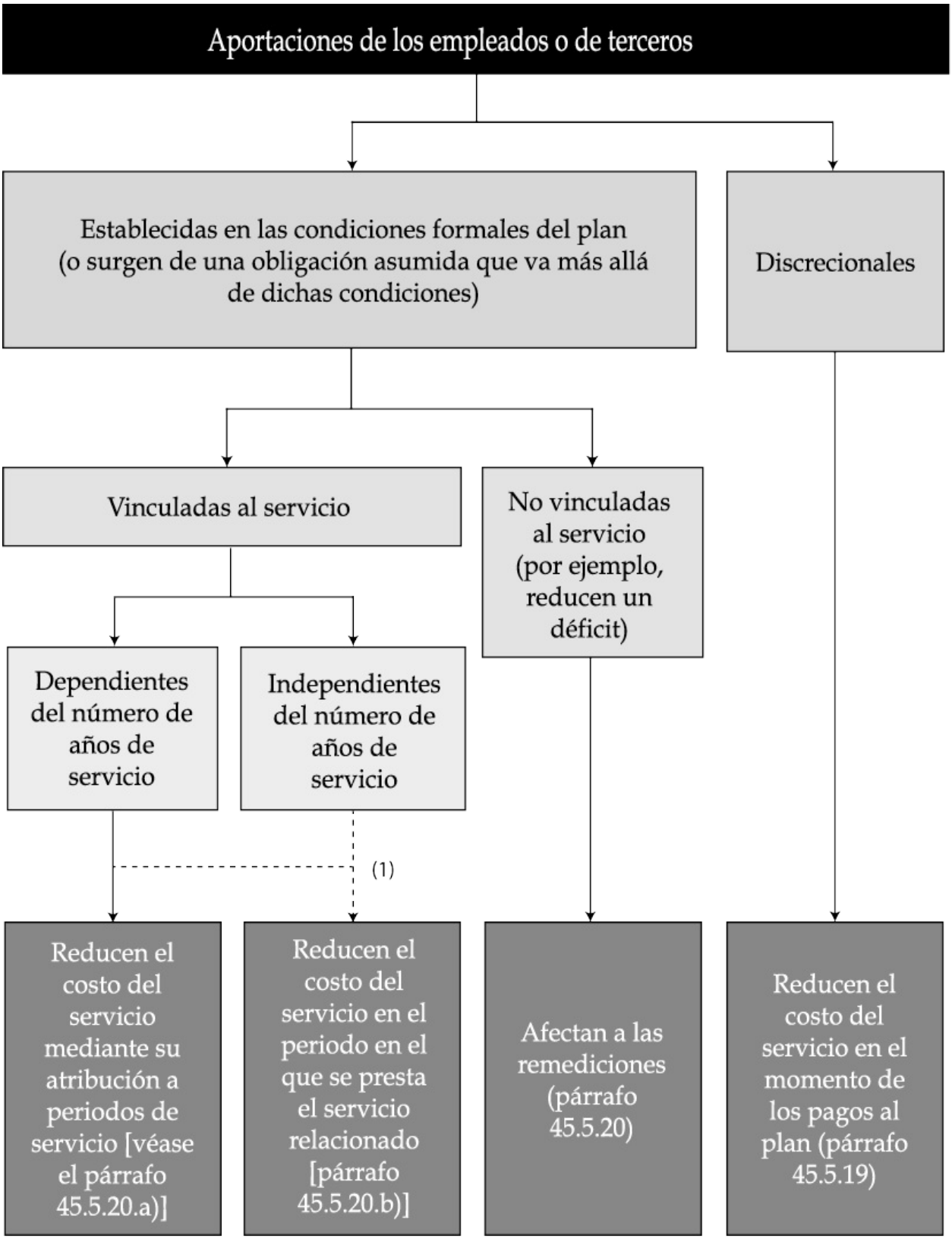
c. entornos de regulación diferentes;

d. diferentes segmentos de información; y

e. diferentes acuerdos de financiamiento (por ejemplo, no financiados total o parcialmente financiados).

A6 - Guía de aplicación para párrafos 45.5.20 y 45.5.21

A6.1 Los requerimientos de reconocimiento contable de las aportaciones de los empleados o de terceros se ilustran en el siguiente diagrama:



(1) Esta fecha discontinua significa que se permite que una entidad opte por un reconocimiento contable u otro.

Esta transcripción se realiza respetando totalmente el documento emitido por el CINIF.

6. Gastos indirectos

Erogaciones que no se pueden localizar en forma precisa en una unidad producida, por lo que se absorben en la producción con base en el prorrateo.

Los gastos indirectos se dividen en tres clases:

1. Materia prima indirecta. Elementos que por su cantidad en la producción no es práctico precisarlos en cada unidad producida, y que en términos generales pueden considerarse como accesorios de fabricación.

2. Mano de obra indirecta. Conjunto de los salarios o sueldos que prácticamente es imposible aplicar a la unidad producida, como los sueldos del superintendente, de ayudantes, de mozos de fábrica, etcétera.

3. Gastos de fabricación indirectos. Categoría que agrupa a todas las demás erogaciones que, siendo derivadas de la producción, no es posible aplicarlas con exactitud a una unidad producida: por ejemplo, depreciaciones, amortizaciones, fuerza, combustible, etcétera.

Concluimos entonces que:

• Gastos directos. Son erogaciones que reúnen tres cualidades: identificable, cuantificable y representativo, todo esto en la unidad de medida del satisfactor

realizado. Una característica muy importante de los gastos directos, es que estos exigen un control por parte de la empresa que los eroga, lo cual implica desarrollar medidas de control que en cada una de ellas, las circunstancias y sus condiciones le permitan.

• Gastos indirectos. Son erogaciones que, al no reunir al menos una de las cualidades anteriores, deben ser consideradas como tales. La característica de estos gastos es que se dejan “libres” de control, pues en la mayoría de los casos resultaría más caro establecer medidas para controlar los gastos indirectos, que permitir el uso de los mismos, dejando al alcance de los empleados la posibilidad de sustraerlos para uso personal.

De acuerdo con el volumen de producción, este se divide en gastos fijos y gastos variables:

Gastos fijos. Los volúmenes de producción no los afectan para aumentar o disminuir su producción, permanecen constantes en su magnitud. Son todos los que no sufren modificación alguna; por ejemplo, el arrendamiento, las depreciaciones cuando se decide utilizar, de conformidad con la NIF C-6, el método denominado línea recta.

Gastos variables. Gastos cuya magnitud es cambiante en relación directa con el volumen de la producción; en este concepto, intervienen innumerables gastos que pueden mencionarse, sin embargo, más adelante serán analizados de conformidad con la entidad económica a la que se le aplique en particular. El caso más repetitivo, es el de la energía eléctrica, debido a su naturaleza de producción, pues no es lo mismo considerar dicho gasto en una industria textil que en un restaurante, pues en este último establecimiento, seguramente formará parte de los activos fijos.

6.1 Prorrateo

Para tener claro este concepto es necesario conocer el significado de la palabra prorratear. De acuerdo con el Diccionario de la lengua española[25] prorratear es "1. tr. Repartir una cantidad entre varias personas, según la parte que proporcionalmente toca a cada una".

Asimismo, prorrateo alude a "1. m. Repartición de una cantidad, obligación o carga entre varias personas, proporcionada a lo que debe tocar a cada una. 2. m. Der. Procedimiento de jurisdicción voluntaria para distribuir entre varias fincas forales la carga de la pensión de todas".[26]

En este sentido, debe entenderse por prorrateo aplicar la parte que le corresponde de gastos indirectos, a cada unidad producida o a cada satisfactor realizado, con la finalidad de ser lo más justo en cada una de las entidades donde será aplicado.

Hay tres tipos de prorrateos:

1. Primario. Aplicación de los cargos indirectos acumulados del periodo, inversamente con los productos terminados.

2. Secundario. Aplicación de los gastos indirectos de fabricación, inversamente proporcional al monto de la materia prima utilizada.

3. Final. Aplicación de los gastos indirectos de fabricación, inversamente proporcional al monto de la mano de obra directa.

6.2 Prorrateo primario

El prorrateo primario considera una filosofía general; es decir, indica que todos los productos o satisfactores reciben el mismo valor por concepto de gastos indirectos, independientemente del tiempo o los materiales que se deban utilizar para generarlo.

Esto conlleva a entender que para aplicar el valor que le corresponde a cada producto se utiliza la siguiente fórmula:

Valor erogado de GIF/PT (total de unidades)

6.3 Prorrateo secundario

La filosofía del prorrateo secundario es diferente, pues se considera que no es justo que todos los productos o satisfactores lleven la misma carga de indirectos; asimismo, señala que los productos que más materiales consuman deben ser los que más carga de indirectos deben consumir.

Entonces, para conocer y aplicar el valor de indirectos que le corresponde a cada producto, la fórmula es la siguiente:

Valor erogado de GIF/total de MPD utilizada = factor

Factor * MPD utilizada en cada orden = importe de carga de indirectos

6.4 Prorrateo final

Por su parte, el prorrateo final considera que las ideas del prorrateo primario y del secundario no son las mejores; por ello, establece que los productos que ocupan más tiempo y labor de los obreros son los que deben llevar la mayor carga de indirectos.

Así, la fórmula del prorrateo final sufre una pequeña modificación, en relación con el prorrateo secundario, la cual se expresa a continuación:

Valor erogado de GIF/total de MOD utilizada = factor

Factor * MOD utilizada en cada orden = importe de carga de indirectos

A fin de entender los prorrateos se presenta el siguiente ejemplo, el cual se aplicará en una empresa dedicada a la fabricación de calzado, cuyo sistema de costos funcional es el de órdenes de producción (lotes) (véase cuadro 6).

Cuadro 6. Caso práctico de aplicación de prorrateo

Empresa dedicada a la fabricación de calzado

Modelo	Producción	Modelo	Producción	Modelo	Producción
Cabrito	200 pares	Ternera	100 pares	Sintético	500 pares

	Modelo 2815		Modelo 2412		Modelo 1963
	Orden producción núm. 1		Orden producción núm. 2		Orden producción núm. 3
MPD		$ 3,500.00		$ 3,800.00	$ 1,200.00
MOD		2,800.00		3,600.00	1,800.00
GIF	a. 37.75	1,250.00	a. 80.25	625.00	a. 12.25	3,125.00
	b.41.80	2,059.00	b. 96.35	2,235.00	b. 07.41	706.00
	c. 40.04	1,707.00	c. 95.95	2,195.00	c. 08.19	1,097.00
	Costo unit.		Costo unit.		Costo unit.	

Los GIF para los tres modelos fueron de $5,000.00.

Prorrateo

a. 5,000/800 = $6.25 por par

(MPD utilizada en cada orden)

b. 5,000 / 8,500 = .5882 factor

(MOD utilizada en cada orden)

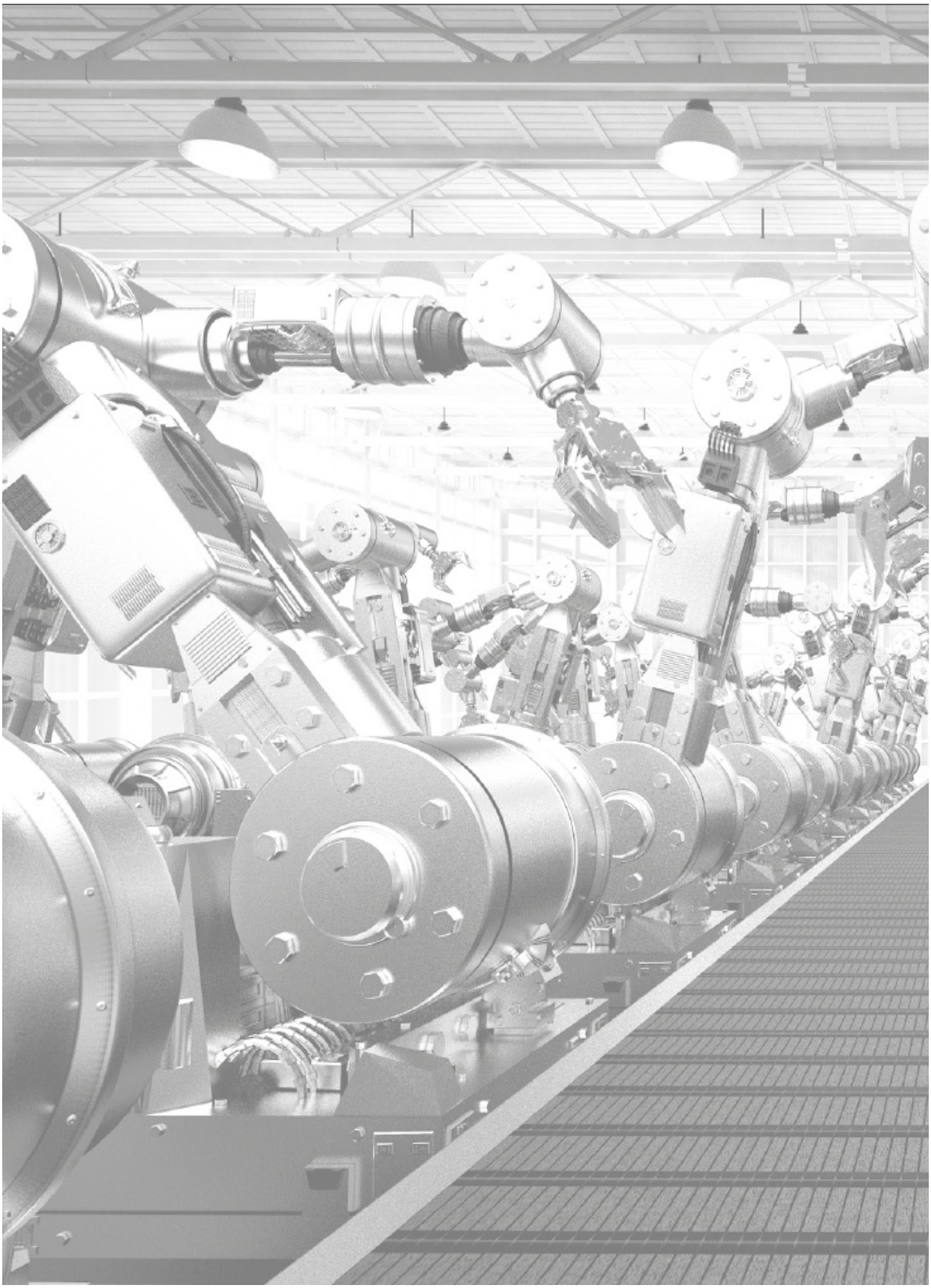
c. 5,000 / 8,200 = .6097 factor

$6.25 x 200 = $1,250.00

$6.25 x 100 = $ 625.00

$6.25 x 500 = $3,125.00

Total $5,000.00



Ernesto Reyes Pérez, Contabilidad de costos, México, Limusa, 2002, p. 9.«

Juan García Colín, Contabilidad de costos, México, McGraw-Hill, 2008, pp. 10-11.«

Aldo S. Torres Salinas, Contabilidad de costos. Análisis para la toma de decisiones, México, McGraw-Hill, 2010, p. 4.«

Reyes Pérez, op. cit., p. 9.«

La traducción para este organismo es Comité Internacional de Normas de Contabilidad, el cual sufre cambios en su estructura y ante las modificaciones actuales, dicho comité dispone adoptar las NIC dictadas por el IASC; en el año 2000 las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), que traducidas al español, son las que conocemos como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).«

NIF C-4, Inventarios, 2011, publicada por el CINIF.«

De acuerdo con las NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros y A-5, Elementos básicos de los estados financieros, este estado también puede denominarse balance general o estado de situación financiera. «

producción o fabricación – acto de fabricar o producir, servicios u objetos, en serie o unitariamente, generalmente por medios mecánicos, electromecánicos o electrónicos: construir un edificio, un dique, un muro, un barco, producir alimentos, bebidas alcohólicas y no alcohólicas, otros artículos de consumo, fabricar automóviles, programas de procesamiento electrónico (software, discos compactos, películas cinematográficas o una cosa análoga), etcétera. Para efectos de esta NIF producir y fabricar se emplean como sinónimos.«

costo de reposición – Se define en la NIF A-6, Reconocimiento y valuación como el costo que sería incurrido para adquirir un activo idéntico a uno que está actualmente en uso.«

Los incoterms o términos internacionales de comercio fueron revisados por última vez en 2010 y su vigencia inicia el 1 de enero de 2011, de acuerdo con la Cámara Internacional de Comercio (ICC, por sus siglas en inglés).«

Maximino Anzures, Contabilidad general, 2ª. ed., México, Editorial Penagos, 1989, p. 301.«

La última reforma a la LFT se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2015.«

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley Federal del Trabajo, Diario Oficial de la Federación, México, 12 de junio de 2015, pp. 5-6. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125_120615.pdf«

Ibidem, pp. 20-21.«

Ibidem, pp. 19-20.«

La última reforma a la Ley del Seguro Social se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2015.«

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley del Seguro Social, Diario Oficial de la Federación, México, 12 de noviembre de 2015, pp. 3-4. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92_121115.pdf«

Ibidem, pp. 10-11.«

Código Fiscal de la Federación, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.«

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, México, 30 de noviembre de 2016, pp. 13-14. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_301116.pdf«

La Ley de Ingresos del Estado de Jalisco para el ejercicio 2016 se publicó en el Periódico Oficial El Estado de Jalisco el 19 de diciembre de 2015.«

Gobierno del Estado de Jalisco, Ley de Ingresos del Estado de Jalisco, El Estado de Jalisco, 19 de diciembre de 2015, pp. 9-10. Disponible en:

http://info.jalisco.gob.mx/sites/default/files/leyes/ley_de_ingresos_del_estado_20

Secretaría de Gobernación, Ley de Hacienda del Estado de Jalisco. Disponible en: http://www.ordenjuridico.gob.mx/fichaOrdenamiento.php?idArchivo=82035&ambito=estatal«

NIF D-3, Beneficios a los empleados, 2016, publicada por el CINIF.«

Real Academia Española, Diccionario de la lengua española. Disponible en: http://dle.rae.es/?id=UPHZliC (consultado el 26 de agosto de 2016)«

Ibidem. Disponible en: http://dle.rae.es/?id=UPHxbHE, (consultado el 26 de agosto de 2016)«

Miembros activos, miembros inactivos con derecho a beneficios y retirados.«

Incluye otros instrumentos financieros corporativos bursátiles.«

Véase la norma supletoria NIC 26, Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro.«

#9;Para efectos de esta NIF, los empleados incluyen también a los directores y a otro personal de la gerencia.«

En caso contrario, una entidad podría reducir sus pasivos y aumentar su capital, mediante la emisión de instrumentos de capital no negociables al plan de beneficios definidos y que, en esencia, no están separados legalmente de la entidad.«

Reciclar significa dejar de reconocer la ganancia o pérdida como un elemento separado dentro del capital contable y reconocerla en la utilidad o pérdida neta del periodo en el que se realicen los activos o pasivos que les dieron origen. Por lo tanto, reciclar implica mostrar en la utilidad o pérdida neta del periodo, y después en utilidades o pérdidas netas acumuladas, conceptos que en un periodo anterior fueron reconocidos como ORI (párrafo 66C de la NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros).«

Un traspaso de personal entre entidades con reconocimiento de antigüedad, implica para la entidad que recibe el personal el efecto retroactivo de una Modificación al Plan por introducción de un nuevo plan después de establecido el plan y para la entidad que traspasa el plan es una Reducción de Personal y, en su caso, una Liquidación Anticipada de Obligaciones. En los estados financieros consolidados los efectos de los traspasos entre entidades del grupo se eliminan, a menos que se cambien los beneficios al momento del traspaso, en cuyo caso se origina una Modificación al Plan.«

Existe una obligación presente cuando, y sólo cuando, la entidad no tiene otra alternativa realista que realizar los pagos.«

De acuerdo con la NIF A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera, la ocurrencia de un hecho futuro es probable cuando existe certeza de que el suceso futuro ocurrirá (hay más posibilidad de que ocurra a que no ocurra); esto, con base en información, pruebas, evidencias o datos disponibles. El suceso será el pago de beneficios cuando se reúnan las características para su

otorgamiento.«

Véase la NIF B-10, Efectos de la inflación.«

Son remuneraciones que se pagan a un trabajador cuando éste por diversas razones se ausenta y tiene derecho a dichos beneficios.«

Participación de los trabajadores en la utilidad. Ver secciones 42.4 y 43.3.«

Algunas entidades lo remuneran como parte de los beneficios directos a corto plazo.«

El grado de incertidumbre al realizar las estimaciones de beneficios directos a largo plazo, tales como años sabáticos o becas a largo plazo, se asocia a que el empleado debe cumplir con ciertas condiciones, como puede ser un número de años de servicio prestado o algún otro factor de desempeño o equivalente, por lo cual sólo serán adquiridos por el empleado hasta que cumpla con lo establecido.«

Véanse los párrafos del Apéndice A correspondientes a la sección A4–Guía de aplicación para la distinción de los tipos de beneficios post-empleo.«

Véase el párrafo 33.b).«

Un Activo Neto por Beneficios Definidos (ANBD) surge cuando un plan de beneficio definido ha sido sobrefinanciado.«

A no ser que otra NIF particular permita su capitalización en un activo (por ejemplo, las NIF C-4 y C-6).«

Véanse los párrafos 45.5.6 al 45.5.9«

Véanse el párrafo 45.6.4 y los párrafos del Apéndice A, correspondientes a la sección A2–Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD.«

Véanse los párrafos del Apéndice A, correspondientes a la sección A3–Guía de aplicación para el uso de hipótesis actuariales.«

Véanse los párrafos 45.5.6 al 45.5.9. «

Véase párrafo 45.5.5.«

Véanse el párrafo 45.6.4 y los párrafos del Apéndice A, correspondientes a la sección A2–Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD.«

Véanse los párrafos del Apéndice A, correspondientes a la sección A3–Guía de

aplicación para el uso de hipótesis actuariales.«

Véanse los párrafos 45.6.21 al 45.6.23; así como, 45.7.4 y 45.7.5.«

Véanse los párrafos 45.2.15 al 45.2.20 y 45.5.12.«

Véanse la sección 45.7 y el párrafo 45.6.24.«

Véanse las NIF C-4 y C-6.«

Véanse los párrafos del Apéndice A, correspondientes a la sección A2–Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la deter¬minación de la OBD.«

Véase el párrafo 44.2.3.«

Véase el párrafo 44.2.1.«

Incluye el monto del CLSP por el reconocimiento retroactivo de beneficios a empleados después de establecido el plan por el traspa¬so de personal con reconocimiento de antigüedad entre entidades que estén bajo control común.«

Véase el párrafo A3.15 del Apéndice A, correspondientes a la sección A3–Guía de aplicación para el uso de hipótesis actuariales.«

Véase el párrafo A2.2 del Apéndice A, correspondiente a la sección A2–Guía de aplicación para atribuir el costo del servicio en la determinación de la OBD.«

Véase el párrafo 45.5.12.«

Véase la NIF B-7, Adquisiciones de negocios.«

Véase párrafo A5.4.«

La entidad debe revelar cada una de las hipótesis actuariales en términos absolutos y no únicamente como márgenes entre dife¬rentes porcentajes u otras variables (por ejemplo, 10% en vez de TIIE más 5 puntos). Cuando una entidad proporcione información a revelar en total para una agrupación de planes, proporcionará esta información a revelar en forma de promedios ponderados o rangos de valores relativamente pequeños.«

Cuando tanto empleador como empleado aportan al plan, éste se conoce como plan contributivo. «

Que no sean de entidades bajo control común.«

Que no sean de entidades bajo control común.«

En México, son planes gubernamentales, por ejemplo, los establecidos por el IMSS e INFONAVIT.«

Véanse los párrafos A3.4 y A3.5.«

Véanse el párrafo 45.5.9 y los párrafos A3.6 al A3.19.«

Véanse los párrafos A3.10 al A3.13.«

Véanse los párrafos A3.14 al A3.17. «

Véase NIF A-6.«

Véase el párrafo 45.6.10, inciso c).«

Normalmente toma la forma de un seguro de gastos médicos mayores.«

Véase el párrafo 63.2. «

Véase el párrafo 63.3.«

Capítulo 2

Casos prácticos de costos históricos por procesos

1. Características de la empresa

A continuación se presenta una radiografía de la empresa que está solicitando nuestros servicios para la determinación de los costos.

Nombre: La Sasoon es Great, S. A. de C.V.

Se trata de una empresa industrial, conformada por tres socios:

• Francisco Rábano

• Hugo Jefe

• Tomás Altodedo

Es una empresa industrial, cuya actividad consiste en la fabricación de “líquido limpia ventanas”, para lo cual utiliza como principal material el Isopropanol.

Cuenta con personal de producción y administrativo.

Está legalmente constituida y, a la fecha, su capital social se encuentra totalmente exhibido.

Ante el IMSS, se inscribió con el grado de Riesgo de Trabajo (RT) mínimo, es decir, con 0.5000 %.

2. Ejercicio práctico N° 1

Datos del caso práctico

La empresa descrita anteriormente, nos pide que determinemos los costos del mes de enero de 2017, utilizando el sistema de costos por procesos, con control de inventarios perpetuos y método de valuación de costo de adquisición.

Nota: es importante señalar qué período vamos a determinar, ya que ante los cálculos que se realizan en la determinación de las cuotas de seguridad social, de conformidad con la Ley del Seguro Social (LSS) y la Ley del INFONAVIT, las mismas se causan por periodos, por lo que no es lo mismo calcular enero que febrero, independientemente del año que se trate.

Durante el mes de enero de 2017, se tuvieron los siguientes movimientos:

1) Se adquiere materia prima directa, de conformidad con los datos que a continuación se describen:

Materia prima directa Nº 1.

MATERIA PRIMA DIRECTA

MATERIA PRIMA DIRECTA:
IIMP
Compras
Consumos
Fórmula de asignacion de costos:
Tipo de cambio de la compra
Fecha en que se realiza la compra
Fecha de pago de la compra
Nota: Galón =
Al convertir las unidades en kilogramos, redondearemos hasta el milésimo, con

Materia prima directa Nº 2.

MATERIA PRIMA DIRECTA:
IIMP
Compras
Consumo
Formula de asignacion de costos
Se paga flete por
Se paga agente aduanal
Seguro de traslado de mercancias
Tipo de cambio de la compra
Fecha en que se realiza la compra
Fecha de pago de la compra
Nota: 1 litro =
Al convertir las unidades en kilogramos, redondearemos hasta el milésimo, con

Para considerar el costo incurrido en materia prima directa en el mes, tomaremos únicamente las cifras que genera la utilización de la fórmula de asignación de promedios, de los dos materiales.

2) Se cubren sueldos al personal que presta sus servicios en la empresa:

Se cuenta con un chofer, cuyos datos se establecen a continuación:

• Chofer.

— Nombre: Simón Templar, mejor conocido como Mr. Hot Spring.

— Sueldo asignado: $1,700.00 a la semana.

— Se le cubre PTU por $5,200.00.

— Vales de despensa $300.00 por semana.

• Devenga horas extras de la siguiente forma:

— 6 horas en la primera semana del mes

— 4 horas en la segunda semana

— 4 horas en la tercera semana

— 3 horas en la cuarta semana

• Secretaria

— Nombre: Julia Roberta

— Sueldo asignado: $3,800.00 a la quincena

— Se le cubre PTU por $4,300.00

— Vales de despensa $1,000.00 por semana

• Devenga horas extras de la siguiente forma:

— 6 horas en la primera semana del mes

— 4 horas en la segunda semana

— 4 horas en la tercera semana

— 3 horas en la cuarta semana

• Operador de producción 1

— Nombre: Esteban Baca C.

— Sueldo a destajo: $1,440.00 a la semana

— Se le cubre PTU por $1,440.00

— Premio de asistencia $55.00 por semana

— Premio de puntualidad $50.00 por semana

• Devenga horas extras de la siguiente forma:

— 6 horas por semana

• Operador de producción 2

— Nombre: Manuel Mario Diéguez

— Sueldo a destajo: $1,440.00 a la semana

— Se le cubre PTU por $1,440.00

— Premio de asistencia $55.00 por semana

— Premio de puntualidad $50.00 por semana

• Devenga horas extras de la siguiente forma:

— 6 horas por semana

• Operador de producción 3

— Nombre: Francisco Ibarra

— Sueldo a destajo: $1,440.00 a la semana

— Se le cubre PTU por $1,440.00

— Premio de asistencia $55.00 por semana

— Premio de puntualidad $50.00 por semana

— Premio por productividad $80.00 por semana

— Devenga horas extras de la siguiente forma:

— 4 horas por semana (4 semanas)

• Supervisor de calidad

— Nombre: Cornelio Tereso Lidio

— Sueldo asignado: $800.00 a la semana

— Premio por productividad $200.00 entregado en la última semana del mes.

— Vales de despensa: $1,000.00 mensual.

• Contador

— Nombre: Gastón Virrey Garay

— Se tiene contratado bajo el esquema de honorarios asimilables a salarios, con una percepción mensual de $24,000.00 mensuales.

Nota: todos los conceptos que se generan por nómina, se deberá registrar el pasivo correspondiente, a excepción del contador de la empresa, a quien se le cubren sus honorarios con cheque nominativo, firmando para ello, el recibo respectivo, por lo que se genera el CFDI respectivo, de conformidad con el CFF vigente.

En el mes, se realizaron los siguientes gastos:

Energía eléctrica correspondiente al área de producción $ 15,196.00

Arrendamiento $ 40,000.00

En este apartado, debemos considerar que las instalaciones tienen una superficie de 1,200 m^2 .

Con el fin de aplicar adecuada y correctamente el monto que le corresponde a cada una de las áreas de la empresa, los metros ocupados se distribuyen de la siguiente manera:

	Departamento de produc Ventas y cobranza Área de administración
Aire acondicionado del departamento de producción	$ 2,890.00
Agua potable del departamento de producción	$ 11,000.00
Agua potable del área de administración	$ 2,020.00
Productos químicos	$ 8,050.00
Depreciación de maquinaria (método de línea recta)	$ 3,380.00
Mantenimiento preventivo	$ 5,100.00
Mantenimiento correctivo	$10,395.00
Refacciones consumidas	$ 4,215.00

Al listado anterior, agregaremos los siguientes gastos:

Gastos de administración	$19,990.00
Gastos de venta	$13,230.00
Gastos financieros (intereses)	$24,280.00

Informe del departamento de producción:

• Al inicio no existe Inventario Inicial de Producción en Proceso

• La Producción Terminada (PT) fue de 25,040 botellas de un litro c/u

• Producción en Proceso (PP): 4,824 botellas con un avance del 85%

• Pérdida Normal de Producción (PNP): 542 botellas

• Inventario Inicial de Producto Terminado 420 litros a $7.88 c/u

• Se vendieron 21,300 litros a $59.70 c/u + IVA, mismos que nos pagan con transferencia electrónica.

• Fórmula de asignación de costos a utilizar en productos terminados: promedios.

El capital social se conforma con las aportaciones de los socios del inventario inicial de materia prima y del inventario inicial de productos terminados.

Se utiliza el sistema de costos histórico, absorbente, respetando el registro

contable de conformidad con la NIF C-4 vigente.

3. Registros contables

En un caso como el que se está proponiendo, debemos considerar el flujo contable que se requiere y las cuentas que deben utilizarse, para un adecuado registro y control de nuestras operaciones.

Así como quedó plasmado el esquema de registro contable por la adquisición y el consumo de materia prima directa en el apartado 4.3, se tendría que establecer qué es lo que exigen las demás operaciones que se realizan, las cuales se enumeran a continuación:

• Registro de la Mano de Obra Directa, considerando en este punto, los 4 aspectos que la integran, es decir, los sueldos de los obreros, las prestaciones, las cuotas de seguridad social y por supuesto, las contribuciones que se generen (impuestos). Su registro se lleva en una sola cuenta: MANO DE OBRA DIRECTA (MOD).

• Para el registro del pasivo que genera esta Mano de Obra Directa, utilizaremos 4 cuentas, dada la naturaleza que cada uno de los aspectos la integran: SUELDOS Y SALARIOS X PAGAR, PRESTACIONES X PAGAR, CUOTAS DE S.S. X PAGAR E IMPUESTOS X PAGAR.

• Registro de los Gastos Indirectos de Fabricación.-Se integra por las erogaciones que guarden relación con la producción y que se decide controlarlos en su cuenta específica, denominada tal cual: GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (GIF).

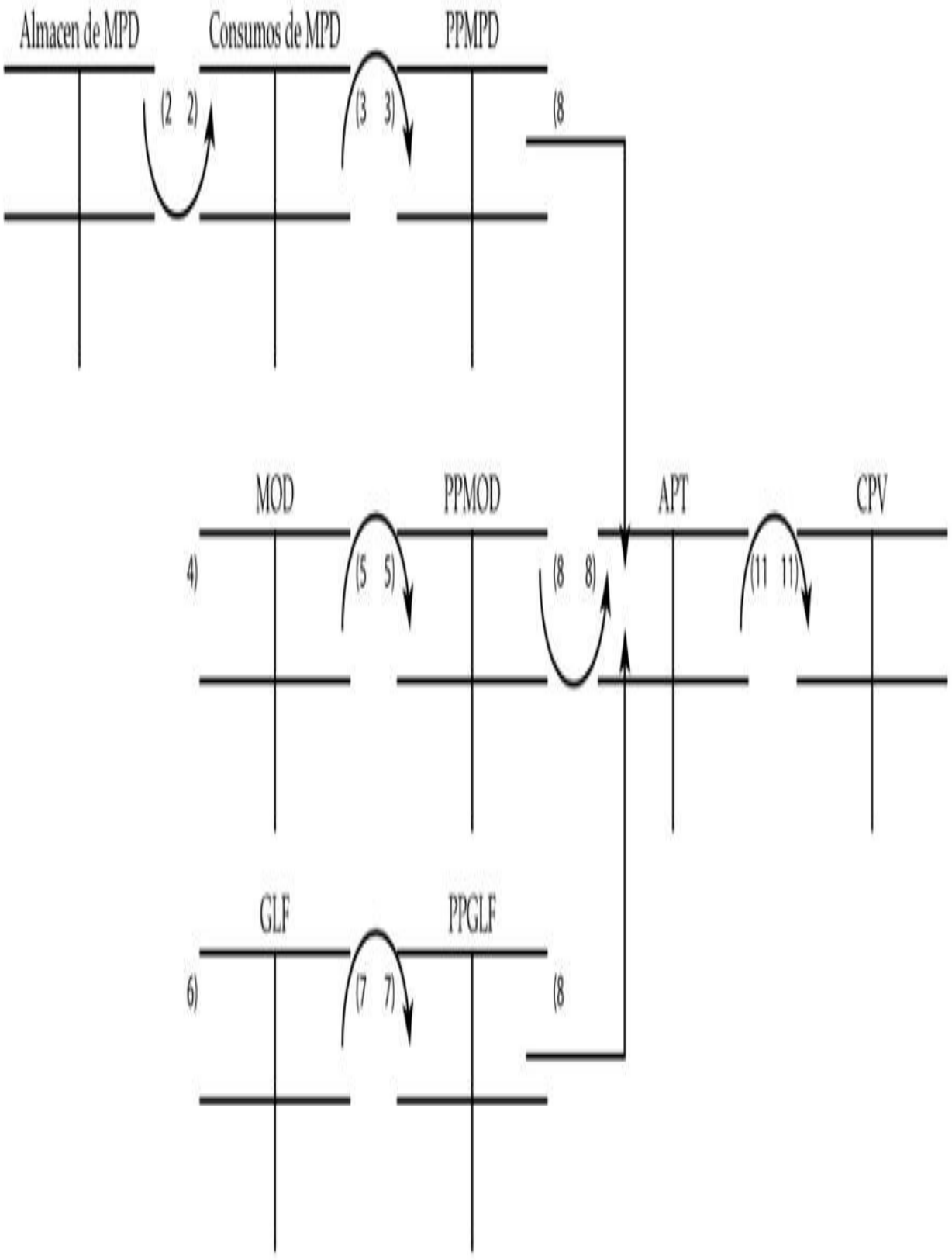
• En caso de haber gastos de esta naturaleza por sueldos y salarios, se debe registrar el pasivo correspondiente, de manera idéntica como se refiere en el caso de la Mano de Obra Directa, o sea, utilizando las 4 cuentas mencionadas anteriormente.

• Se debe tener en cuenta que para dejar reflejadas las “aplicaciones” de los elementos del costo o lo que técnicamente denominamos “los costos incurridos”, vamos a cargar a las cuentas de PRODUCCIÓN EN PROCESO DE MATERIA PRIMA DIRECTA (PPMPD), PRODUCCIÓN EN PROCESO DE MANO DE OBRA DIRECTA (PPMOD) Y PRODUCCIÓN EN PROCESO DE GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (PPGIF) con los respectivos acreditamientos a las cuentas de CONSUMO DE MATERIA PRIMA DIRECTA, MANO DE OBRA DIRECTA (MOD) Y GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (GIF).

• El saldo de las cuentas de P.P.M.P.D., P.P.M.O.D. y P.P.G.I.F. se deben cerrar, enviando su saldo a la cuenta de ALMACÉN DE PRODUCTO TERMINADO (APT).

• El valor de los productos terminados vendidos, debe cargarse en la cuenta denominada COSTO DE PRODUCCIÓN DE LO VENDIDO (CPV) y acreditarse a la cuenta ALMACÉN DE PRODUCTO TERMINADO (APT).

Para un adecuado registro contable y una mejor apreciación, a continuación se muestra la gráfica a seguir en dicho registro:


Almacen de MPD
Consumos de MPD
PPMPD
(2 2)
(3 3)
(8
MOD
PPMOD
APT
CPV
4)
(5 5)
(8 8)
(11 11)
GLF
PPGLF
6)
(7 7)
(8

Posterior a los registros anteriores, seguiremos con las operaciones tradicionales que las empresas realizan:

• Ventas.

• Productos Financieros (si los hay).

• Gastos de Venta.

• Gastos de Administración.

• Gastos Financieros.

Es importante aclarar, que las contracuentas de estas operaciones, dependerá de la forma en que se especifique su pago: puede ser transferencia electrónica, efectivo, a crédito, o bien, la combinación de ambas, es decir, que una parte se haya cubierto mediante efectivo o transferencia y la otra haya quedado a crédito.

En este mismo sentido, se registrarán los efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), ya que dependiendo del flujo de efectivo que se desarrolle, será el uso de la cuenta IVA ACREDITABLE o, en su caso, la de IVA POR ACREDITAR.

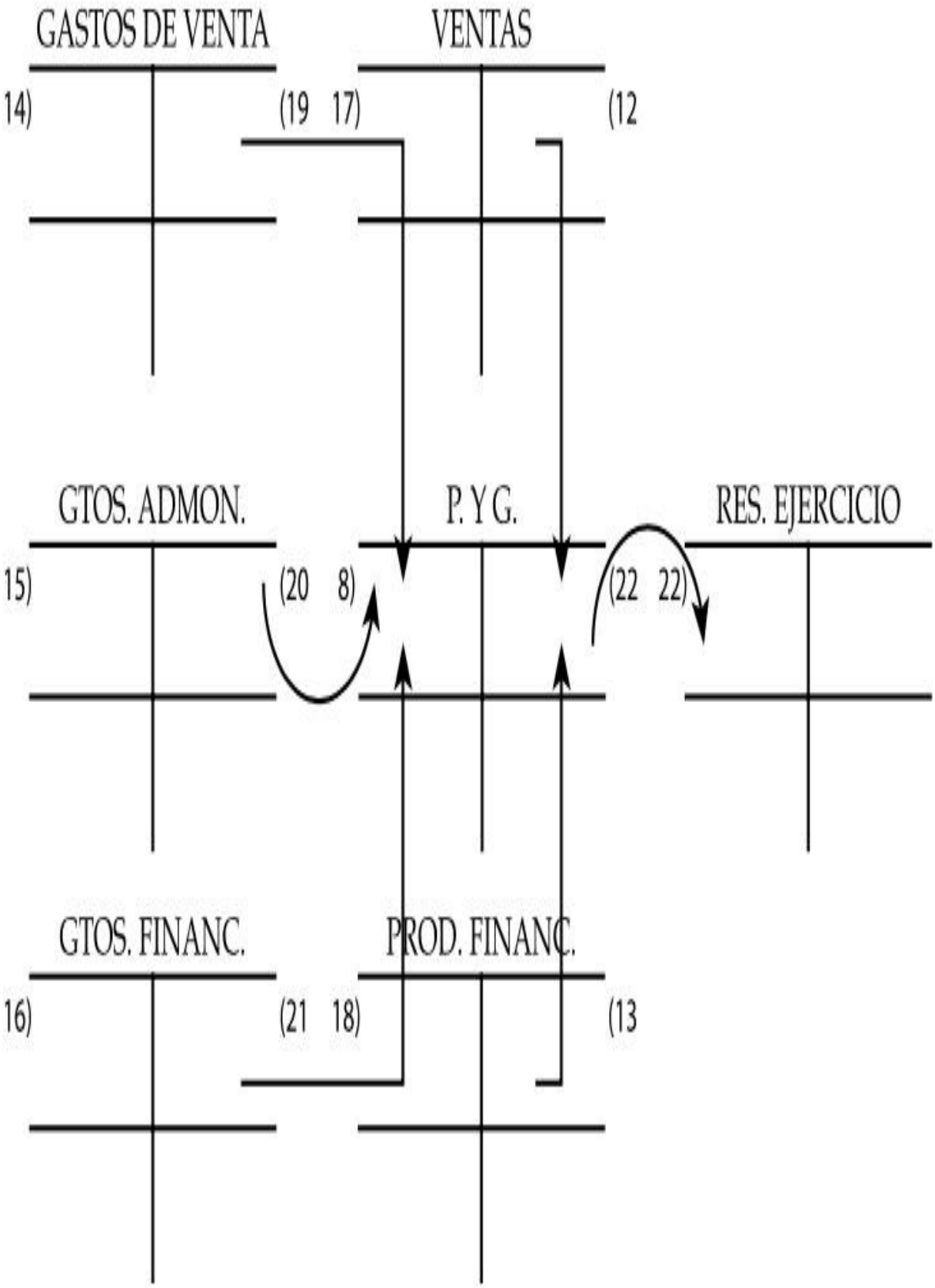
Enseguida procedemos a realizar el traspaso de las cuentas de resultados

acreedoras a Pérdidas y Ganancias (P y G)

Traspaso de las cuentas de resultados deudores a Pérdidas y Ganancias (P y G)

Determinación del saldo de P. y G. para enviar su saldo, ya sea deudor o acreedor a la cuenta de RESULTADO DEL EJERCICIO.

Veamos la gráfica de registro de estas últimas operaciones:


GASTOS DE VENTA
VENTAS
14)
(19 17)
(12
GTOS. ADMON.
P. Y G.
RES. EJERCICIO
15)
(20 8)
(22 22)
GTOS. FINANC.
PROD. FINANC.
16)
(21 18)
(13

4. Elaboración de estados financieros

Estados financieros

Los estados financieros (EEFF) son la manifestación fundamental de la información financiera; son la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un período definido. Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de su posición financiera, del resultado de sus operaciones y los cambios en su capital contable o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de la toma de sus decisiones económicas[27]

Estados financieros básicos

De conformidad con la NIF A-3, en su párrafo 42 se establece claramente cuáles son esos Estados Financieros básicos, mismo que a continuación se transcribe:

Los estados financieros básicos que responden a las necesidades comunes del usuario general y a los objetivos de los estados financieros, son:

a) El estado de situación financiera, también llamado estado de posición financiera o balance general, que muestra información relativa a una fecha determinada sobre los recursos y obligaciones financieros de la entidad; por consiguiente, los activos en orden de su disponibilidad, revelando sus

restricciones; los pasivos atendiendo a su exigibilidad, revelando sus riesgos financieros; así como, el capital contable o patrimonio contable a dicha fecha;

b) El estado de resultado integral (presentado en uno o en dos estados, según lo establece la NIF particular relativa al tema), para entidades lucrativas, o, en su caso, estado de actividades, para entidades con propósitos no lucrativos, que muestra la información relativa al resultado de sus operaciones en un período y, por ende, de los ingresos, gastos; así como de la utilidad (pérdida) neta o cambio neto en el patrimonio contable resultante en el período;

c) El estado de cambios en el capital contable, en el caso de entidades lucrativas, que muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el período; y

d) El estado de flujos de efectivo o, en su caso, el estado de cambios en la situación financiera, que indica información acerca de los cambios en los recursos y las fuentes de financiamiento de la entidad en el período, clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiamiento. La entidad debe emitir uno de los dos estados, atendiendo a lo establecido en normas particulares.[28]

Y en el párrafo 43 señala:

Las notas a los estados financieros son parte integrante de los mismos y su objeto es complementar los estados básicos con información relevante. Los estados financieros tienden progresivamente a incrementar su ámbito de acción, aspirando a satisfacer las necesidades del usuario general más ampliamente”.

De conformidad con la cita textual directa de las NIF, debemos considerar que

nuestro caso práctico, finalizará con la formulación de los Estados Financieros, aun cuando estaremos desarrollando solo los siguientes:

• Estado de Costo de Producción de lo Vendido.

• Estado de Resultado Integral.

• Estado de Situación Financiera.

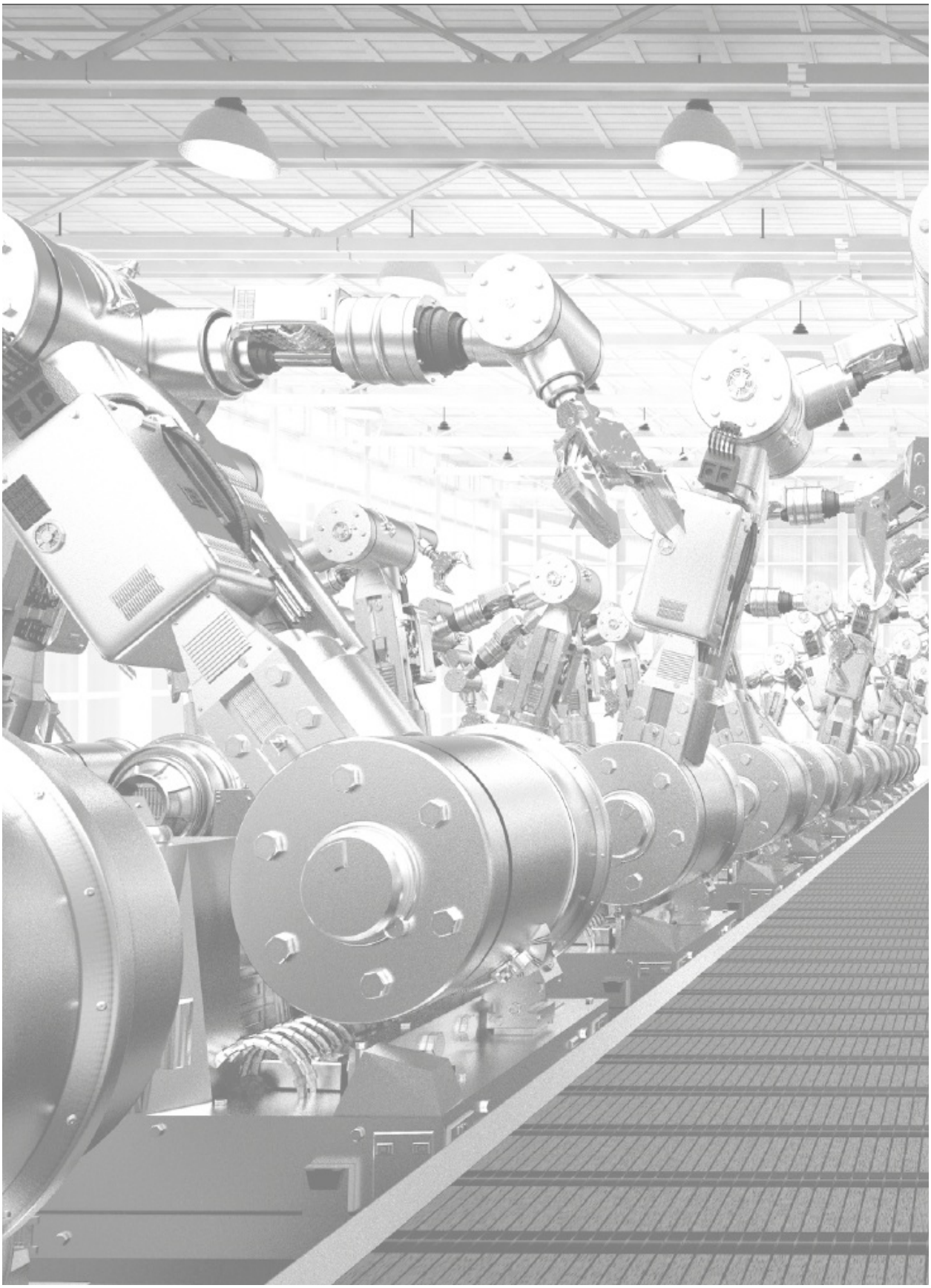
A fin de tener de una manera precisa, en este punto se presenta la serie de fórmulas que conforman en una sola, el denominado Estado de Costo de Producción de lo Vendido:

Nombre de la Empresa S.A. de C.V. Estado de Costo de Producción de lo Vendi

+
=
-
=
+
=
+
=
+
=
-
=
+
=

-

=



NIF A-3, párrafo 37; vigente para el año 2016. «

Este párrafo fue modificado por la NIF B-3 el 1º de enero de 2013; así lo establece la publicación NIF 2016 del CINIF, en su página 39.«

Capítulo 3

Costos de producción conjunta

El concepto de producción conjunta se entiende como “el valor acumulado de uno o varios procesos que dan como resultado dos o más productos diferentes en forma simultánea. Estos costos no se pueden identicar o relacionar fácilmente con los productos obtenidos en forma simultánea”.

1. Causas principales de la obtención de la producción conjunta

[33]

El concepto de producción conjunta se entiende como “el valor acumulado de uno o varios procesos que dan como resultado dos o más productos diferentes en forma simultánea. Estos costos no se pueden identificar o relacionar fácilmente con los productos obtenidos en forma simultánea”.

Hay varias causas, sin embargo, las dos principales son:

1) La elaboración de artículos íntimamente ligados, relacionados de tal manera que la realización de unos es consecuencia de la formación de otros, dependiendo físicamente entre sí.

2) La reducción de los costos de los artículos cuando se producen en forma conjunta, ya que en la actualidad se requiere de todos los recursos viables para bajar o simplemente para abatir el costo de producción.

2. Conceptos: producto principal, subproductos y coproductos

[34]

Producto principal. Son los artículos cuya elaboración es la función esencial de la empresa, y por lo cual fue establecida.

Subproducto. Son sobrantes que se obtienen en forma permanente y que pueden destinarse a su venta directamente, o a un proceso adicional, con la finalidad de obtener nuevos productos, los cuales no son el objeto principal de la compañía.

Coproducto. Son los artículos o diversos grados de un mismo producto, de importancia relativamente igual, los cuales constituyen generalmente el principal objeto de la entidad, y cuyas ventas se realizan generalmente en proporciones semejantes.

3. Procedimiento de control y técnicas de valuación

A la producción conjunta se le aplica el procedimiento de procesos productivos, en virtud de que resulta el adecuado, de conformidad con las características del trabajo de elaboración que utilizan este tipo de empresas.

Ante las diversas condiciones y circunstancias que genera el producir en común, se complica el tener una certeza en la determinación del costo unitario; ante ello, el área de costos debe trabajar en ser más precisa y específica, pasando incluso a lo analítico, pero sin dejar a un lado lo práctico.

Técnicas de valuación

Tratándose de subproductos:[35]

• El costo estándar, que consiste en obtener un costo fijo de cada subproducto para un periodo de costos.

• La Aplicación del costo conjunto a los subproductos, que consiste en ir ocupando un prorrateo tanto para los coproductos como para los subproductos.

• La de “Incluir la venta del subproducto dentro de las ventas totales”, que es una manera de registrar el ingreso por los subproductos, ya que su costo de

producción se encuentra integrado en el costo de los productos principales.

• Disminuir del costo total de producción el valor de venta de los subproductos, lo cual no es más que una “medida práctica de recuperar el costo total de producción.

• Costo total de producción, menos el valor de venta de los subproductos, incluyendo en ese valor comercial, estimativamente, el costo de operación; merece los mismos comentarios del anterior.

Tratándose de coproductos: [36]

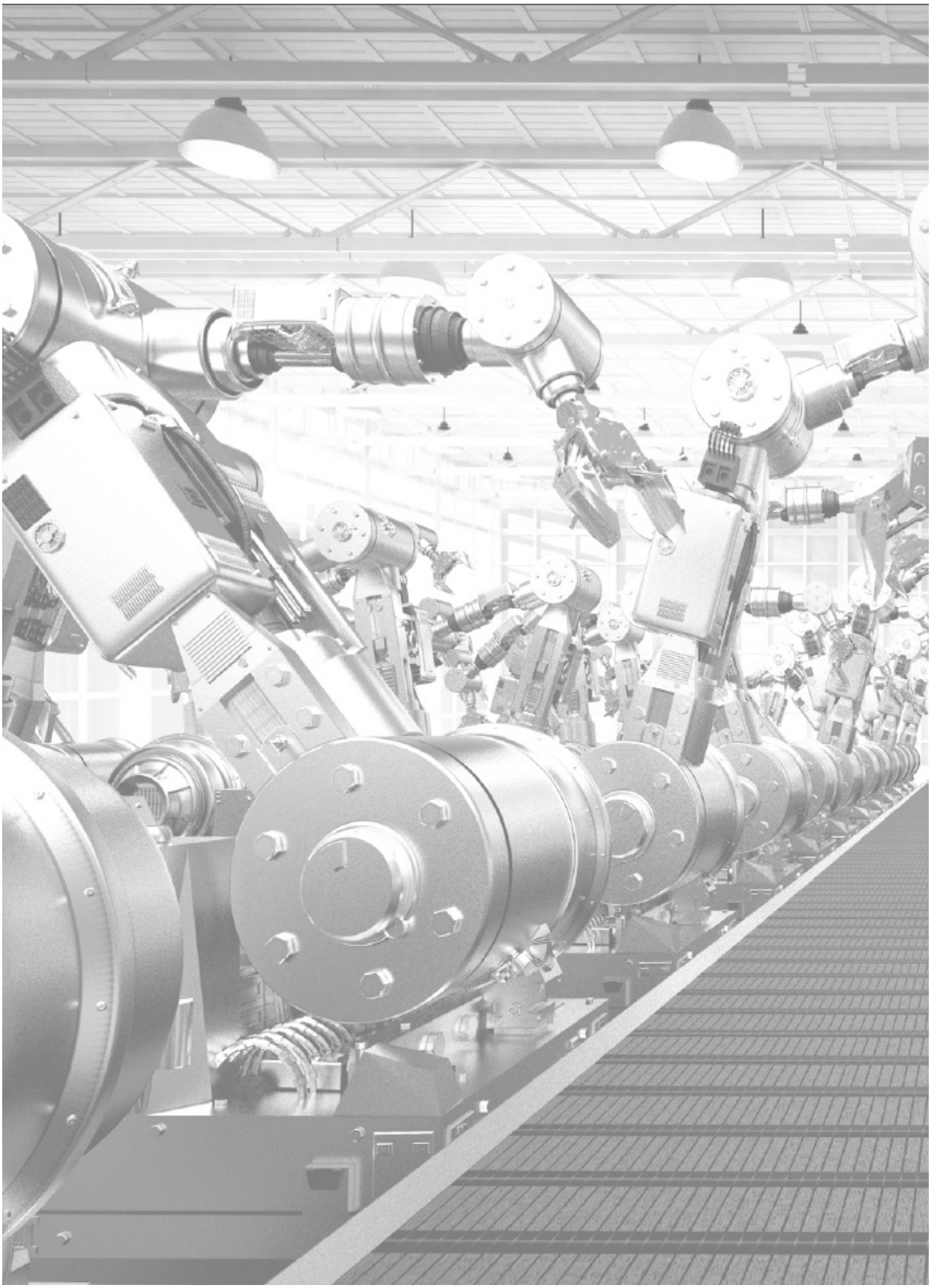
• Promedio. En esta se obtiene un costo unitario medio, resultante de aplicar el costo total conjunto, inversamente a las unidades fabricadas, lo cual es aplicable a coproductos de un mismo proceso.

• Unidades físicas de materiales. Mediante esta técnica se aplican las unidades de materiales utilizados en cada uno de ellos, inversamente a las unidades de materiales totales utilizados, resultando el porcentaje de rendimiento y el cual se aplica, directamente proporcional, al costo conjunto, y el resultado se divide en función de las unidades producidas.

• Precio de mercado. Lo primero que se requiere son las cotizaciones respectivas, a fin de conocer el valor que rige en el mercado y evitar futuras fluctuaciones; enseguida se determina el porcentaje sobre el valor de venta de cada coproducto: dividir valor de venta de cada uno de ellos, entre la totalidad de los mismos; dicho porcentaje se multiplica por el costo común, obteniendo el costo total de producción del coproducto, el cual se divide entre las unidades fabricadas, para

obtener así el costo unitario de producción respectivo.

• Costo Estándar. El requisito esencial es que se utilice el método de valuación de Costos Estándar; el porcentaje de costo que le corresponde a cada uno de los coproductos, se obtiene en razón del valor de venta de los mismos.



Cristóbal del Río González, Costos I, 21a. ed., México, Thomson, 2003, p. VIII-5.«

Idem.«

Ibíd., pág. VIII-11«

Ibíd., pág. VIII-8«

Capítulo 4

Estudio del caso integral

1. Materiales directos. Isopropanol 1

Materia prima directa
Materia prima directa
IIMP
Compras
Consumos
Fórmula de asignación de costos:
Tipo de cambio de la compra
Fecha en que se realiza la compra
Fecha de pago de la compra
Nota:
Al convertir las unidades en kilogramos redondearemos hasta el milésimo, con l

Con los datos anteriores se pide elaborar la tarjeta de almacén correspondiente, aplicando la fórmula de asignación de costos solicitada en el propio planteamiento.

Solución con fórmula de asignación de costos PEPS

Referencia	Entrada	Salida	Existencia	C.U.	Costo medio	Debe
IIMP			15.000	$12.00		
Adquisición	437.000		452.000	$28.47		$12,4
Consumo		15.000	437.000	$12.00		
Consumo		425.800	11.200		$28.47	

Solución con fórmula de asignación de costos promedios

Referencia	Entrada	Salida	Existencia	C.U.	Costo medio	Debe
IIMP			15.000	$12.00		
Adquisición	437.000		452.000	$28.47	$27.93	$12,4
Consumo		440.800	11.200	$27.93		

2. Materiales directos. Isopropanol 2

Datos:
IIMP
Adquisiciones
Factor de conversión:
Se paga flete por:
Seguro por traslado de mercancía:
Pago de agente aduanal
Consumos
Tipo de cambio de la adquisición
La compra se realizó el 12 de Julio de2016
La compra se pagó el último día del mes
Nota:
Al convertir unidades en K, redondearemos hasta al milésimo, con base en el die

Solución con fórmula de asignación de costos PEPS

Referencia	Entrada	Salida	Existencia	C.U.	Costo med
IIMP			2,465.000	$32.17	
Adquisición	17,897.271		20,362.271	$51.78	
Flete					
Seguro					
Agente aduanal			20,362.271		$54.36
Consumo		19,180.750	2,465.000	$32.17	
Consumo			16,715.75	$54.36	

Solución con fórmula de asignación de costos promedios

Referencia	Entrada	Salida	Existencia	C.U.	Costo med
IIMP			2,465.000	$32.17	
Adquisición	17,897.271		20,362.271	$51.78	
Flete					
Seguro					
Agente aduanal			20,362.271		$51.67
Consumo		19,180.750	1,181.521	$51.67	

Se pide que el caso sea resuelto con las cifras que arrojan las tarjetas de almacén utilizando la fórmula de asignación de promedios.

3. Sueldos y salarios

Aunado al análisis que ya se comentó referente a la situación laboral que prevé la Ley Federal del Trabajo (LFT), revisemos lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley del Seguro Social (LSS):[37]

Artículo 28. Los asegurados se inscribirán con el salario base de cotización que perciban en el momento de su afiliación, estableciéndose como límite superior el equivalente a veinticinco veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal y como límite inferior el salario mínimo general del área geográfica respectiva.

Lo anterior significa que considerando todas las prestaciones que se le entreguen al trabajador, en ningún caso deberá registrarse ante el IMSS con un salario superior a 25 salarios mínimos del Distrito Federal.

4. Sueldos y salarios: Mr. Spring (chofer)

-

Mr. Spring			
Sueldo semanal	$1,700.00	Días del periodo	31
Antigüedad	4 años	SMGDF	$80.04
Vales de despensa (semanal)	$300.00	Exento vales despensa	40%
Recibe PTU	$5,200.00	Diario	$32.02
Tiempo extra (por semana)	6-4-4-3	Periodo	992.62
Factor de integración	1.0492		

Se pide determinar:

1. El monto de las cuotas obrero-patronales, correspondientes al periodo de enero 2017.

2. El importe correspondiente a prestaciones mínimas de ley.

3. El monto correspondiente a 2% sobre nóminas del periodo.

4. El ISR a retener o, en su caso, el Subsidio Para el Empleo (SPE) a entregar al trabajador.

En el capítulo 1, apartado “Seguridad social” de esta obra, se analizó de manera específica el artículo 27 de la Ley del Seguro Social (LSS), cuya última reforma se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 12 de noviembre de 2015, mismo que nos da la pauta para considerar los montos que integran y los que no integran, al determinar el Salario Base De Cotización (SBC) del trabajador.

De este modo se presenta el cuadro que muestra los valores que integran y los que no integran:

Concepto	Entregado	No integra	Integra
Sueldos	$7,528.66	$ -	$7,528.66

Tiempo extra	1,032.24	1,032.24	0.00
PTU	5,200.00	5,200.00	0.00
Vales despensa	1,328.57	992.62	335.95
Total	15,089.47	7,224.86	$7,864.61
SBC			$253.70
Factor			1.0492
SDI			$266.18

Al tenor de lo dispuesto por el mencionado artículo, este trabajador debe cotizar con un Salario Diario Integrado (SDI) de $266.18 diarios y sería la base para el cálculo de la carga social.

Nota: el SDI se asemeja al SBC, por lo cual será la base para la determinación de las cuotas de seguridad social.

5. Cálculo de las cuotas de seguridad social

¿Cómo determinar el importe de cada rama de seguridad social?

La respuesta la tenemos de manera gráfica en el siguiente cuadro que muestra un resumen de las diferentes disposiciones legales, con los porcentajes respectivos a aplicar por cada una de las ramas y señalando, claramente, la base sobre la cual han de aplicarse estos porcentajes:

[38]

Cuotas obrero-patronales del IMSS y aportaciones del Infonavit aplicables del 1o. de enero al 31 de diciembre de 2016

IMSS						
Seguro de riesgos de trabajo						
Fundamento	Cuotas					
	Concepto		Del patrón	Del trabajador	Total patrón y trabajador	Del Estado
Artículo 74 de la LSS	Seguro de riesgos de trabajo		Porcentaje de prima que le corresponda sobre el SBC (mínimo 0.50% y máximo 15.00%)[1]	0.00%	Porcentaje de prima correspondiente al patrón sobre el SBC	0.00%
Seguro de enfermedades y maternidad						
Artículo 106, fracción I, de la LSS	Prestaciones en especie	Cuota fija por todos los trabajadores	20.40% del UMA[2]	0.00% hasta tres UMA	20.40% del UMA	0.00%
Artículo 106, fracción II, de la LSS		Cuota adicional por trabajadores con SBC superior a tres UMA	1.10% sobre la diferencia de SBC-tres UMA	0.40% sobre la diferencia de SBC-tres UMA	1.50% sobre la diferencia de SBC-tres UMA	0.00%
Artículo 25, LSS	Prestaciones en especie (pensionados y sus beneficiarios)		1.05% del SBC	0.375% del SBC	1.425% del SBC	0.075%
Artículo 107, fracciones I, II y III, de la LSS	Prestaciones en dinero		0.70% del SBC	0.25% del SBC	0.95% del SBC	0.05%
Seguro de invalidez y vida						
Artículos 147 y 148 de la LSS	Seguro de invalidez y vida		1.75% del SBC	0.625% del SBC	2.375% del SBC	0.125%[3]
Seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez						
Artículo 168, fracción I, de la LSS	Retiro		2.00% del SBC	0.00%	2.00% del SBC	0.0%
Artículo 168, fracciones II y III, de la LSS	Cesantía en edad avanzada y vejez		3.150% del SBC	1.125% del SBC	4.275% del SBC	0.225%[4]
Artículo 168, fracción IV, de la LSS	Cuota social para trabajadores que ganen hasta 15 UMA		0%	0%	0%	
Guarderías y prestaciones sociales						
Artículo 211 de la LSS			1.00% del SBC	0.00%	1.00% del SBC	0.00%

SBC en veces la UMA	Cuota social[5] (%)
1	3.87077
1.01 a 4	3.70949
4.01 a 7	3.54820
7.01 a 10	3.38692
10.01 a 15.0	3.22564

Infonavit				
Fundamento	Cuotas			
	Del patrón	Del trabajador	Total patrón	Del Estado
Artículo 29, fracción II, de la Linfonavit	5.00% del SBC	0.00%	5.00% del SBC	0.00%

Notas

1. *El artículo 74 de la LSS establece la obligación para las empresas de revisar anualmente su siniestralidad en la que se determinará el porcentaje de prima con la que se pagará el seguro de riesgos de trabajo.*
2. *En el DOF del pasado 27 de enero se publicó en el DOF el Decreto por el que se declaran reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la CPEUM en materia de desindexación del salario mínimo conforme al cual se crea la Unidad de medida de actualización (UMA), que sustituye al SMGV y que en términos del artículo segundo transitorio del mismo decreto para 2016 es del equivalente a $73.04 para 2016.*
3. *Según el artículo 148 de la LSS, la contribución del Estado para los seguros de invalidez y vida será igual al 7.143% del total de las cuotas patronales; por tanto, el porcentaje del Estado se obtuvo de multiplicar la cuota de éste en el seguro de invalidez por la cuota patronal por dicho seguro, que es de 1.75% (1.75% x 7.143% = 0.125%).*
4. *En términos del artículo 168, fracción III, de la LSS, la aportación estatal en los ramos de cesantía en edad avanzada y vejez será de 7.143% del total de las cuotas patronales de estos ramos. De ahí que la aportación del Estado se obtuvo de multiplicar el porcentaje que aporta para este seguro por la cuota patronal del mismo (3.15% x 7.143%).*
5. *Conforme al artículo primero transitorio del Decreto por el que se reforman diversas disposiciones de la Ley del Seguro Social, publicado en el DOF el 26 de mayo de 2009, lo estipulado en el artículo 168, fracción IV, de la LSS está vigente desde el bimestre de cotización siguiente a su publicación; es decir, a partir del cuarto bimestre de 2009, que corresponde a los meses de julio y agosto del mismo año. Es de observar que los valores relativos a la cuota social se actualizarán de manera trimestral de acuerdo con el INPC, en marzo, junio, septiembre y diciembre de cada año.*

Como se puede apreciar, el único porcentaje que no contiene la tabla anterior es el de Riesgo de Trabajo (RT), pues como anteriormente se estableció, no todas las empresas tienen el mismo RT, todo depende del comportamiento que han tenido los días cotizados, en relación con los días que han sido subsidiados por el propio IMSS por incapacidades que tienen que ver, precisamente, con riesgos de trabajo.

De esta manera, queda entendido que en aquellas empresas con pocos trabajadores y en donde los mismos, continuamente, sufren accidentes de trabajo, su grado de RT será más alto, en comparación con las que no presentan dichos accidentes.

En nuestro país, el RT mínimo con el que una empresa se inscribe por primera vez ante el IMSS, es de 0.50000% y el máximo de 7.58875%, el cual corresponde a la clase V, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 de la LSS:

Artículo 73. Al inscribirse por primera vez en el Instituto o al cambiar de actividad, las empresas cubrirán la prima media de la clase que conforme al Reglamento les

Prima media	En por cientos
Clase I	0.54355
Clase II	1.13065
Clase III	2.59840
Clase IV	4.65325
Clase V	7.58875

Se aplicará igualmente lo dispuesto por este artículo cuando el cambio de actividad de la empresa se origine por una sentencia definitiva o por disposición de esta Ley o de un reglamento.

Párrafo adicionado DOF 20-12-2001

De conformidad con la tabla anterior, el primer renglón que corresponde a la Clase I, indica que al por ciento que le aplica es el correspondiente al 0.54355; sin embargo, revisemos lo dispuesto por el artículo 74 de la propia LSS:

Artículo 74. Las empresas tendrán la obligación de revisar anualmente su siniestralidad, conforme al período y dentro del plazo que señale el reglamento, para determinar si permanecen en la misma prima, se disminuye o aumenta.

La prima conforme a la cual estén cubriendo sus cuotas las empresas podrá ser modificada, aumentándola o disminuyéndola en una proporción no mayor al uno por ciento con respecto a la del año inmediato anterior, tomando en consideración los riesgos de trabajo terminados durante el lapso que fije el reglamento respectivo, con independencia de la fecha en que éstos hubieran ocurrido y la comprobación documental del establecimiento de programas o acciones preventivas de accidentes y enfermedades de trabajo. Estas modificaciones no podrán exceder los límites fijados para la prima mínima y máxima, que serán de cero punto cinco por ciento y quince por ciento de los salarios base de cotización respectivamente.

Párrafo reformado DOF 20-12-2001

Ahora bien, veamos los cálculos de la carga social que corresponde al chofer:

Cuotas obrero-patronales del IMSS

Concepto		Patrón		Obrero
Cuota fija	20.40%	$506.17	0%	$0.00
Riesgo de trabajo	0.5000%	$41.26	0%	$0.00
Guarderías	1%	$82.52	0%	$0.00
Excedentes 3 SMGDF	1.10%	$8.89	0.40%	$3.23
Prestaciones en dinero	0.70%	$57.76	0.25%	$20.63
Prestaciones en especie	1.05%	$86.64	0.375%	$30.94
Invalidez y vida	1.75%	$144.40	0.625%	$51.57
Retiro	2%	$165.03	0.00%	$0.00
Cesantía y vejez	3.15%	$259.92	1.125%	$92.83
INFONAVIT	5%	$412.58	0.00%	$0.00
TOTAL		$1,765.18		$199.2(

Adenda

El 26 de enero de 2017 el Director de Incorporación y Recaudación del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Miguel Tuffic, dio a conocer en un comunicado los pormenores del acuerdo que el H. Consejo Técnico del IMSS ha decidido, en relación con la Unidad de Medida y Actualización (UMA):

Tuffic Miguel @tuffic_miguel · 26 ene.

Hoy nuestro Consejo Técnico acordó adecuar los sistemas y procedimientos para la implementación de la reforma constitucional que creó la UMA

6 39 24

Tuffic Miguel @tuffic_miguel · 26 ene.

El IMSS aplicará la UMA para el pago de las cuotas de seguridad social referenciadas al salario mínimo.

1 42 17

Tuffic Miguel @tuffic_miguel · 26 ene.

El límite máximo de cotización a que refiere el artículo 28 de la Ley del Seguro Social será de 25 UMAS por constituir una referencia.

3 38 16

Tuffic Miguel @tuffic_miguel · 26 ene.

El límite inferior de registro del SBC será el salario mínimo por estar expresamente prohibida la inscripción al IMSS abajo de ese límite.

2 41 24

Esta publicación fue difundida por medio de su cuenta oficial de Twitter, aun cuando hasta el 30 de enero de 2017, aún no se publica en el Diario Oficial de la Federación.

De conformidad con lo anterior, el importe de las cuotas de seguridad social que a partir del mes de febrero se modificarían, son las que corresponden a la "cuota fija" y al "excedente de 3 Salarios Mínimos Generales del Distrito Federal".

Cabe recordar que el 10 de enero de 2017 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el valor de la UMA, que a continuación presentamos:

UNIDAD DE MEDIDA Y ACTUALIZACIÓN

Con fundamento en los artículos 26 apartado B párrafos penúltimo y último de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 4, fracciones I, II y III, y 5 de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización, y 23, fracción XX Bis del Reglamento Interior del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, corresponde al Instituto Nacional de Estadística y Geografía calcular y determinar anualmente el valor de la Unidad de Medida y Actualización (UMA), así como publicar en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes de enero de cada año los valores diario, mensual y anual, en moneda nacional de la UMA.

Con fundamento en el artículo Segundo Transitorio del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo, el 28 de enero de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación los valores iniciales diario, mensual y anual de la Unidad de Medida y Actualización, con base en el salario mínimo general vigente en dicha fecha.

El cálculo y determinación del valor actualizado de la UMA se realizó conforme al método previsto en el artículo 4, fracciones I, II y III, de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización y con base en ello, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía publica y da a conocer que los valores de la Unidad de Medida y Actualización son: el diario de $75.49 pesos mexicanos, el mensual de $2,294.90 pesos mexicanos y el anual de $27,538.80 pesos mexicanos, los cuales estarán vigentes a partir del 1º de febrero de 2017, de conformidad con el artículo 5 de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización.

Ciudad de México, a 9 de enero de 2017.- Instituto Nacional de Estadística y Geografía: el Director General Adjunto de Índices de Precios, Jorge Alberto Reyes Moreno.- Rúbrica.[39]

De acuerdo con esta publicación, el valor de referencia aplicable a las cuotas de seguridad social anteriormente mencionadas, a partir de febrero de 2017 debe ser $75.49 y no $80.04 que corresponde al salario mínimo general a partir del 1° de enero de 2017.

En resumen, se presentan los dos valores:

Salario mínimo general 2017	UMA al 1º de enero de 2017	UMA a partir del
$80.04	$73.04	$75.49

Con este valor incorporado, al determinar el mes de enero de 2017, entonces tendremos el siguiente cambio en nuestro caso práctico:

El pago por concepto de “cuota fija” que tendría que realizar el patrón, se modifica para quedar como sigue:

Concepto	Patrón	Obrero
Cuota Fija	$461.90	$0.00
Excedente de 3 UMAS*	$ 16.05	$5.84

*De acuerdo con la ley, la rama se denomina “Excedente de 3 SMGDF, sin embargo, dada la modificación, a fin de tener congruencia, le denominamos “Excedente de 3 UMAS” (de nuestra inspiración).

Dentro del caso práctico, habría que sustituir estos valores, por los que aparecen en cada uno de los empleados, aclarando que para todos, la cuota fija será la misma, pero en el caso del excedente, se debe calcular y determinar, ya que el pago de esa rama depende del salario base de cotización del trabajador.

Ahora calculemos el importe de las prestaciones que por ley le corresponden, las cuales sólo se trata de la prima vacacional y el aguinaldo.

Prestaciones:	
Sueldo del periodo	$7,528.57
Factor (restando la unidad)	0.0492
Total prestaciones:	$370.41

Por último, para efectos de considerar el costo que representa para la empresa, habremos de determinar el 2% sobre nóminas, el cual, de conformidad con el inciso b) Impuestos estatales, del capítulo 1 de esta obra, ya se dejó de manifiesto las disposiciones legales que al efecto se deben tomarse en cuenta.

En este punto, es importante recalcar que se recomienda que este impuesto se calcule y se registre, sobre la base de salarios integrados, mientras que su pago ante las oficinas correspondientes, se realice sobre salarios nominales; esto, a fin de que se registre contablemente en el período respectivo, la parte del impuesto que le corresponde a las prestaciones.

2% sobre nómina

Ingresos:	
Sueldo	$7,528.57
Horas extra	$1,032.24
Vales de despensa	$1,328.57
Base gravable	$9.889.38
Tasa	2.00%
Impuesto mensual a pagar	$197.79
Factor de integración	1.0492
Impuesto a registrar	$207.52

Para concluir con los cálculos solicitados, realizaremos el cálculo del ISR causado por el trabajador, en función a sus ingresos gravados, mismos que el patrón debe retenerle y, por supuesto, enterarlo al Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Para ello, es necesario considerar lo dispuesto por el artículo 93 de la Ley del ISR,[40] el cual establece los ingresos exentos que tienen las personas físicas y a la letra nos señala:

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

II. Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere la fracción anterior, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

III. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

IV. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

V. Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la fracción anterior, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

VI. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

VII. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VIII. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

IX. La previsión social a que se refiere la fracción anterior es la establecida en el artículo 7, quinto párrafo de esta Ley.

X. La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XI. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XII. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

XIII. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XIV. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

XV. Por el excedente de los ingresos a que se refiere la fracción anterior se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XVI. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

a) Los agentes diplomáticos.

b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.

c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.

d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.

e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.

g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

XVII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.

XVIII. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.

XIX. Los derivados de la enajenación de:

a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.

La exención prevista en este inciso será aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

El fedatario público deberá consultar al Servicio de Administración Tributaria a través de la página de Internet de dicho órgano desconcentrado y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita este último, si previamente el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante los cinco años

anteriores a la fecha de la enajenación de que se trate, por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y dará aviso al citado órgano desconcentrado de dicha enajenación, indicando el monto de la contraprestación y, en su caso, del impuesto retenido.

b) Bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XX. Los intereses:

a) Pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

Para los efectos de esta fracción, el saldo promedio diario será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de ésta, sin considerar los intereses devengados no pagados.

XXI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo. Tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, no se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o beneficiarios, siempre que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de sesenta años y además hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en el que se pague la indemnización. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable cuando la prima sea pagada por el asegurado.

Tampoco se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o a sus beneficiarios, que provengan de contratos de seguros de vida cuando la prima haya sido pagada directamente por el empleador en favor de sus trabajadores, siempre que los beneficios de dichos seguros se entreguen únicamente por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social y siempre que en el caso del seguro que cubre la muerte del titular los beneficiarios de dicha póliza sean las personas relacionadas con el titular a que se refiere la fracción I del artículo 151 de esta Ley y se cumplan los demás requisitos establecidos en la fracción XI del artículo 27 de la misma Ley. La exención prevista en este párrafo no será aplicable tratándose de las cantidades que paguen las instituciones de seguros por concepto de dividendos derivados de la póliza de seguros o su colectividad.

No se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o a sus beneficiarios que provengan de contratos de seguros de vida, cuando la persona que pague la prima sea distinta a la mencionada en el párrafo anterior y que los beneficiaros de dichos seguros se entreguen por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal.

El riesgo amparado a que se refiere el párrafo anterior se calculará tomando en cuenta todas las pólizas de seguros que cubran el riesgo de muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, contratadas en beneficio del mismo asegurado por el mismo empleador.

Tratándose de las cantidades que paguen las instituciones de seguros por concepto de jubilaciones, pensiones o retiro, así como de seguros de gastos médicos, se estará a lo dispuesto en las fracciones IV y VI de este artículo, según corresponda.

Lo dispuesto en esta fracción sólo será aplicable a los ingresos percibidos de instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas, que sean autorizadas para organizarse y funcionar como tales por las autoridades competentes.

XXII. Los que se reciban por herencia o legado.

XXIII. Los donativos en los siguientes casos:

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

XXIV. Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.

XXV. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XXVI. Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.

XXVII. Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo. También tendrá este tratamiento, el traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas, así como entre dichas administradoras e instituciones de seguros autorizadas para operar los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, con el único fin de contratar una renta vitalicia y seguro de sobrevivencia conforme a las leyes de seguridad social y a la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

XXVIII. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera trasmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

La enajenación a que se refiere esta fracción deberá realizarse ante fedatario público, y el enajenante deberá acreditar que es titular de dichos derechos parcelarios o comuneros, así como su calidad de ejidatario o comunero mediante los certificados o los títulos correspondientes a que se refiere la Ley Agraria.

En caso de no acreditar la calidad de ejidatario o comunero conforme a lo establecido en el párrafo anterior, o que no se trate de la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros, el fedatario público calculará y enterará el impuesto en los términos de este Título.

XXIX. Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica que corresponda al contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante fiscal respectivo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

a) Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.

b) Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.

c) Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

Lo dispuesto en las fracciones XIX inciso b), XX, XXI, XXIII inciso c) y XXV de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales o profesionales a que se refiere el Capítulo II de este Título.

Las aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se constituya en los términos de la Ley del Seguro Social, así como las aportaciones que se efectúen a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, incluyendo los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las aportaciones que efectúen los patrones, en los términos de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a la subcuenta de vivienda de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, y las que efectúe el Gobierno Federal a la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las exenciones previstas en las fracciones XVII, XIX inciso a) y XXII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 150 de esta Ley, estando obligado a ello.

La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XI y XXI del artículo 27 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley.

Del análisis de la norma fiscal anteriormente expresada, reflexionemos en las fracciones I y XIV, para establecer los ingresos que podremos descontar al considerarse exentos, y de esta forma obtener los ingresos acumulables a los que habrá que aplicar la tarifa del artículo 96[41] de la misma ley.

Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

TARIFA MENSUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
$	$	$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley; en las disposiciones de dicho Reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 95 de esta Ley, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo.

Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 99 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Para el cálculo del ISR, los trabajadores tienen derecho a la aplicación del subsidio para el empleo, el cual lo encontramos en el artículo décimo transitorio de las disposiciones para 2016,[42] el cual señala lo siguiente:

SUBSIDIO PARA EL EMPLEO

ARTÍCULO DÉCIMO. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

I. Los contribuyentes que perciban ingresos de los previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 96 de la misma Ley. El subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se

trate, la siguiente:

TABLA

Subsidio para el empleo mensual

Límite inferior	Límite superior	Subsidio para el empleo
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	1,978.70	406.83
1,978.71	2,653.38	359.84
2,653.39	3,472.84	343.60
3,472.85	3,537.87	310.29
3,537.88	4,446.15	298.44
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor que el subsidio para el empleo mensual obtenido de conformidad con la tabla anterior, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga. El retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del subsidio para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

En los casos en los que los empleadores realicen pagos por salarios, que comprendan periodos menores a un mes, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a cada pago, dividirán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción, entre 30.4. El resultado así obtenido se multiplicará por el número de días al que corresponda el periodo de pago para determinar el monto del subsidio para el empleo que le corresponde al trabajador por dichos pagos.

Cuando los pagos por salarios sean por periodos menores a un mes, la cantidad del subsidio para el empleo que corresponda al trabajador por todos los pagos que se hagan en el mes, no podrá exceder de la que corresponda conforme a la tabla prevista en esta fracción para el monto total percibido en el mes de que se trate.

Cuando los empleadores realicen en una sola exhibición pagos por salarios que comprendan dos o más meses, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a dicho pago, multiplicarán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción por el número de meses a que corresponda dicho pago.

Cuando los contribuyentes presten servicios a dos o más empleadores deberán elegir, antes de que alguno les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, al empleador que les entregará el subsidio para el empleo, en cuyo caso, deberán comunicar esta situación por escrito a los demás empleadores, a fin de que ellos ya no les den el subsidio para el empleo correspondiente.

II. Las personas obligadas a efectuar el cálculo anual del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los conceptos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la misma Ley, que hubieran aplicado el subsidio para el empleo en los términos de la fracción anterior, estarán a lo siguiente:

a) El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año calendario, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la misma Ley. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente.

b) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.

c) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la

Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.

Los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo y la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encuentren obligados a presentar declaración anual en los términos de la citada Ley, acreditarán contra el impuesto del ejercicio determinado conforme al artículo 152 de la misma Ley el monto que por concepto de subsidio para el empleo se determinó conforme a la fracción anterior durante el ejercicio fiscal correspondiente, previsto en el comprobante fiscal que para tales efectos les sea proporcionado por el patrón, sin exceder del monto del impuesto del ejercicio determinado conforme al citado artículo 152.

En el caso de que el contribuyente haya tenido durante el ejercicio dos o más patrones y cualquiera de ellos le haya entregado diferencias de subsidio para el empleo en los términos del segundo párrafo de la fracción anterior, esta cantidad se deberá disminuir del importe de las retenciones efectuadas acreditables en dicho ejercicio, hasta por el importe de las mismas.

III. Quienes realicen los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al subsidio para el empleo sólo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto, cuando cumplan con los siguientes requisitos:

a) Lleven los registros de los pagos por los ingresos percibidos por los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, identificando en ellos, en forma individualizada, a cada uno de los contribuyentes a los que se les realicen dichos pagos.

b) Conserven los comprobantes fiscales en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados a los contribuyentes, el impuesto sobre la renta que, en su caso, se haya retenido y las diferencias que resulten a favor del contribuyente con motivo del subsidio para el empleo.

c) Cumplan con las obligaciones previstas en las fracciones I, II y V del artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

d) Conserven los escritos que les presenten los contribuyentes en los términos del sexto párrafo de la fracción I de este precepto, en su caso.

e) Presenten ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información de las cantidades que paguen por el subsidio para el empleo en el ejercicio inmediato anterior, identificando por cada trabajador la totalidad de los ingresos obtenidos durante el ejercicio de que se trate, que sirvió de base para determinar el subsidio para el empleo, así como el monto de este último conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

f) Paguen las aportaciones de seguridad social a su cargo por los trabajadores que gocen del subsidio para el empleo y las mencionadas en el artículo 93, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que correspondan por los ingresos de que se trate.

g) Anoten en los comprobantes fiscales que entreguen a sus trabajadores, por los ingresos por prestaciones por servicios personales subordinados, el monto del subsidio para el empleo identificándolo de manera expresa y por

separado.

h) Proporcionen a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados el comprobante fiscal del monto de subsidio para el empleo que se determinó durante el ejercicio fiscal correspondiente.

i) Entreguen, en su caso, en efectivo el subsidio para el empleo, en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este precepto.

Para finalizar, veamos el cálculo de la retención del Impuesto Sobre la Renta (ISR) que, conforme a la propia ley de dicho impuesto y de conformidad con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en su fracción I,[43] el patrón debe retener y enterar.

Así, con los fundamentos anteriormente expresados, encontramos que el cálculo del ISR del chofer quedaría de la siguiente manera:

Cálculo mensual del ISR

Ingresos

Sueldo	$7,528.57
PTU	$5,200.00
Vales de despensa	$1,328.57
Horas Extras	$1,032.24
Total	$15,089.38

Exenciones

Horas Extras	$516.12
PTU	$1,095.60
	$1,611.72

Base Gravable	$13,477.66
Límite inferior	$10,298.36
Excedente del límite inferior	$3,179.30
Tasa	21.36%
Impuesto Marginal	$679.10
Cuota Fija	$1,090.61
ISR a retener	$1,769.71

5. Tarifa aplicable durante 2015, para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
$	$	$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Tabla del subsidio para el empleo aplicable a la tarifa del numeral 5 del rubro B.

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto

Para Ingresos de	Hasta Ingresos de	Cantidad de subsidio para el empleo mensual
$	$	$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

Actividad del tema:

1. Determinar ¿cuánto le cuesta a la empresa por sueldos y salarios este trabajador durante el mes de enero de 2017?

2. ¿Qué costo implica por concepto de cuotas de seguridad social?

3. ¿Cuánto cuesta por prestaciones e impuestos?

4. ¿Cuál es el monto a retenerle en el mes al trabajador por concepto de cuotas de seguridad social?

5. ¿Cuánto se le debe retener en el mes de ISR?

6. Sueldos y salarios: Miss Julia Roberta (secretaria)

-

Julia Roberta			
Sueldo semanal	$3,800.00	Días del periodo	31
Antigüedad	4 años	SMGDF	$80.04
Vales de despensa (semanal)	$1,000.00	Exento vales despensa	40%
Recibe PTU	$4,300.00	Diario	$32.02
Tiempo extra (por semana)	6-4-4-3	Periodo	992.62
Factor de integración	1.0492		

Así como se desarrollaron los conceptos que integran y los que no integran en el caso del chofer, ahora veamos el caso de la secretaria:

Concepto	Entregado	No integra	Integra
Sueldos	$7,853.23	$0.00	$7,853.23
Tiempo extra	1,076.78	1,076.78	0.00
PTU	4,300.00	4,300.00	0.00
Vales despensa	1,000.00	992.62	738
Total	$14,230.01	$6,369.40	$7,860.61
SBC			$253.57
Factor			1.0492
SDI			$266.05

Una vez determinado el Salario Diario Integrado (SDI), veamos el cuadro con el cálculo de las cuotas obrero-patronales, de conformidad con la Ley del Seguro Social (LSS):

Cuotas obrero-patronales del IMSS

Concepto	Patrón		Obrero		Estado
Cuota fija	20.40%	$506.17	0%	$0.00	
Riesgo de trabajo	0.5000%	$41.26	0%	$0.00	
Guarderías	1%	$82.48	0%	$0.00	
Excedentes 3 SMGDF	1.10%	$8.84	0.40%	$3.22	
Prestaciones en dinero	0.70%	$57.73	0.25%	$20.62	0.0500% $4.12
Prestaciones en especie	1.05%	$86.00	0.375%	$30.93	0.0750% $6.19
Invalidez y vida	1.75%	$144.33	0.625%	$51.55	
Retiro	2%	$164.95	0.00%	$0.00	
Cesantía y vejez	3.15%	$259.80	1.125%	$92.78	
INFONAVIT	5%	$412.38	0.00%	$0.00	
TOTAL		$1,764.52		$199.10	$10.31

A continuación, veamos lo que ha generado este trabajador en lo concerniente al costo que representa para nuestra empresa por concepto de prestaciones:

Prestaciones:	
Sueldo del periodo	$7,600.00
Factor (restando la unidad)	0.0492
Total prestaciones:	$373.92

Por último, veamos el monto que debemos llevar a contabilidad y, por consiguiente, acumular a nuestros costos por concepto del impuesto sobre nóminas que causa este trabajador:

2% sobre nómina

Ingresos:	
Sueldo	$7,600.00
Horas extra	$1,076.78
Vales de despensa	$1,00.00
Base gravable	$9.676.78
Tasa	2%
Impuesto mensual a pagar	$193.54
Factor de integración	1.0492
Impuesto a registrar	$203.06

Para finalizar, veamos el cálculo de la retención de ISR que, conforme a la propia ley de dicho impuesto y de conformidad con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I (ya analizado), el patrón debe retener y enterar:

Cálculo mensual del ISR

Ingresos Totales	
Sueldo	$7,600.00
PTU	$4,300.00
Horas Extras	$1,076.78
Vales de despensa	$1,000.00
Total	$13,976.78
(Menos) Exenciones	
Horas Extras	$538.39
PTU	$1,095.60
	$1,633.99
(Igual) Base Gravable	$12,342.79
Limite inferior	$10,298.36
Excedente del limite inferior	$2,044.43
Tasa	21.36%
Impuesto Marginal	$436.69
Cuota Fija	$1,090.61
ISR a retener	$1,527.30

5. Tarifa aplicable durante 2015, para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
$	$	$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Tabla del subsidio para el empleo aplicable a la tarifa del numeral 5 del rubro B.

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto

Para Ingresos de	Hasta Ingresos de	Cantidad de subsidio para el empleo mensual
$	$	$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

Actividad del tema:

1. Determinar ¿cuánto le cuesta este trabajador a la empresa por sueldos y salarios durante el mes de enero de 2017?

2. ¿Qué costo implica por concepto de cuotas de seguridad social?

3. ¿Cuánto nos cuesta por prestaciones e impuestos?

4. ¿Cuál es el monto a retenerle en el mes al trabajador por concepto de cuotas de seguridad social?

5. ¿Cuánto se le debe retener en el mes de ISR?

7. Mano de obra directa

7.1 Esteban Baca C. (operador de producción)

-

Esteban Baca			
Sueldo semanal	$1,440.00		Días del periodo
Antigüedad	4 años		SMGDF
Vales de despensa (semanal)	$0.00		Exento vales despensa
Recibe PTU	$1,140.00		Diario
Tiempo extra (por semana)	4		Periodo
Premio por asistencia	$55.00	Semanal	
Premio por puntualidad	$50.00	Semanal	
Factor de integración	1.0492		

Nota: se considera que el sueldo se paga a destajo.

Ahora, desarrollemos el cuadro en donde se identifiquen los conceptos de sus percepciones que integran y los que no integran, para efectos del artículo 27 de la LSS:

Concepto	Entregado	No integra	Integra
Sueldos	$6,377.01	$0.00	$6,377.01
Tiempo extra	1,234.08	1,234.08	0.00
PTU	1,140.00	1,140.00	0.00
Premio por asistencia	243.66	243.66	0.00
Premio por puntualidad	221.34	221.34	0.00
Total	$9,216.09	$2,839.08	$6,377.01
SBC			$205.71
Factor			1.0492
SDI			$215.83
		Del periodo	$6,690.76

Una vez que ha sido determinado el SDI y considerando el inciso b) del apartado 5.1, denominado “Seguridad Social” del capítulo 1 de esta obra, en donde se analizó de manera específica el artículo 27 de la Ley del Seguro Social, cuya última reforma se publicó en el DOF el 12 de noviembre de 2015, en el cual, dado el caso planteado, debemos interpretar lo establecido en cuanto al premio de asistencia y el de puntualidad; entonces, podemos llevar a cabo el cálculo de las cuotas obrero-patronales de este trabajador del área de producción.

Cuotas obrero-patronales del IMSS

Concepto	Patrón		Obrero		Estado
Cuota fija	20.40%	$506.17	0%	$0.00	
Riesgo de trabajo	0.5000%	$33.45	0%	$0.00	
Guarderías	1%	$66.91	0%	$0.00	
Excedentes 3 SMGDF	1.10%	$0.00	0.40%	$0.00	
Prestaciones en dinero	0.70%	$46.84	0.25%	$16.73	0.0500%	$3.25
Prestaciones en especie	1.05%	$70.25	0.375%	$25.09	0.0750%	$5.02
Invalidez y vida	1.75%	$117.09	0.625%	$41.82	
Retiro	2%	$133.81	0.00%	$0.00	
Cesantía y vejez	3.15%	$210.76	1.125%	$75.27	
INFONAVIT	5%	$334.54	0.00%	$0.00	
TOTAL		$1,519.82		$158.91		$8.37

A continuación, calculemos el costo que este trabajador representa para la empresa, por concepto de prestaciones:

Prestaciones:	
Sueldo del periodo	$6,377.01
Factor (restando la unidad)	0.0492
Total prestaciones:	$313.75

Ahora, determinemos el impuesto estatal de 2% sobre nóminas, el cual debe adicionarse al costo de mano de obra directa del período:

2% sobre nómina

Ingresos:	
Sueldo	$6,377.01
Horas extra	$1,234.08
Premio por asistencia	$243.66
Premio por puntualidad	$221.34
Base gravable	$8,076.09
Tasa	2.00%
Impuesto mensual a pagar	$161.52
Factor de integración	1.0492
Impuesto a registrar	$169.47

Para concluir, realicemos el cálculo del ISR que se debe retener al trabajador:

Esteban Baca C.

Cálculo mensual del ISR

Ingresos Totales	
Sueldo	$6,377.01
Vales de despensa	$0.00
Horas Extras	$1,234.08
Premio por asistencia	$243.66
Premio por puntualidad	$221.34
PTU	$1,140.00
Total	$9,216.09
(Menos) Exenciones	
Horas Extras	$617.04
PTU	1,095.60
Total	$1,712.64
(Igual) Base Gravable	$7,503.45
Límite inferior	$7,399.43
Excedente del límite inferior	$104.02
Tasa	16.00%
Impuesto Marginal	$16.64
Cuota Fija	$594.21
ISR a retener	$610.85

5. Tarifa aplicable durante 2015, para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
$	$	$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Tabla del subsidio para el empleo aplicable a la tarifa del numeral 5 del rubro B.

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto

Para Ingresos de	Hasta Ingresos de	Cantidad de subsidio para el empleo mensual
$	$	$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

Actividad del tema:s

1. Determinar, ¿cuánto le cuesta este trabajador a la empresa por sueldos y salarios, durante el mes de enero de 2017?

2. ¿Qué costo implica por concepto de cuotas de seguridad social?

3. ¿Cuánto es el monto que no integra por concepto de premio de asistencia?

4. ¿Cuánto por premio de puntualidad?

5. ¿Cuánto nos cuesta por prestaciones e impuestos?

6. ¿Cuál es el monto a retenerle en el mes al trabajador por concepto de cuotas de seguridad social?

7. ¿Cuánto se le debe retener en el mes de ISR?

7.2 Manuel Mario Diéguez (operador de producción)

-

Manuel Mario Diéguez			
Sueldo semanal	$1,440.00		Días del periodo
Antigüedad	4 años		SMGDF
Vales de despensa (semanal)	$0.00		Exento vales despensa
Recibe PTU	$1,140.00		Diario
Tiempo extra (por semana)	4		Periodo
Premio por asistencia	$55.00	Semanal	
Premio por puntualidad	$50.00	Semanal	
Factor de integración	1.0492		

Nota: se considera que el sueldo se paga a destajo.

Como ya se habrá notado, las percepciones de este trabajador son semejantes a las que obtiene el primero, por lo cual se omitirán los cálculos; sin embargo, en el momento de determinar el valor de la mano de obra directa, sí serán considerados, adicionados incluso con el que a continuación se presenta.

7.3 Francisco Ibarra (operador de producción)

-

Francisco Ibarra			
Sueldo semanal	$1,440.00		Días del periodo
Antigüedad	4 años		SMGDF
Vales de despensa (semanal)	$0.00		Exento vales despensa
Recibe PTU	$9,159.06		Diario
Tiempo extra (por semana)	4		Periodo
Premio por asistencia	$55.00	Semanal	
Premio por puntualidad	$50.00	Semanal	
Premio por productividad	$80.00	Semanal	
Factor de integración	1.0492		

Nota: se considera que el sueldo se paga a destajo.

Veamos cómo queda el cuadro que muestra los conceptos que integran y los que no integran:

Concepto	Entregado	No integra	Integra
Sueldos	$6,377.01	$0.00	$6,377.01
Tiempo extra	822.72	822.72	0.00
PTU	1,140.00	1,140.00	0.00
Premio de asistencia	243.66	243.66	0.00
Premio de puntualidad	221.34	221.34	0.00
Premio de productividad	354.33	0.00	354.33
Total	$9,216.09	$2,427.72	$6,731.34
SBC			$217.14
Factor			1.0492
SDI			$227.82
		Del periodo	$7,062.52

En las percepciones de este trabajador de producción aparece por primera vez un concepto denominado “premio de productividad”, el cual, de conformidad con el inciso b) del apartado 5.1., denominado “Seguridad Social” —ya citado—, en donde se analizó de manera específica el artículo 27 de la LSS, debemos interpretar su acumulación como parte de los conceptos que sí integran el salario del trabajador.

Con el SDI del trabajador podemos llevar a cabo el cálculo de las cuotas de seguridad social:

Cuotas obrero-patronales del IMSS

Concepto		Patrón		Obrero		Estado
Cuota fija	20.40%	$506.17	0%	$0.00		
Riesgo de trabajo	0.5000%	$33.31	0%	$0.00		
Guarderías	1%	$70.62	0%	$0.00		
Excedentes 3 SMGDF	1.10%	$0.00	0.40%	$0.00		
Prestaciones en dinero	0.70%	$49.44	0.25%	17.66	0.0500%	$3.25
Prestaciones en especie	1.05%	$74.16	0.375%	26.48	0.0750%	$5.30
Invalidez y vida	1.75%	$123.59	0.625%	44.14		
Retiro	2%	$141.25	0.00%	$0.00		
Cesantía y vejez	3.15%	$222.47	1.125%	79.45		
INFONAVIT	5%	$353.12	0.00%	$0.00		
TOTAL		$1,576.13		$167.73		$8.83

A continuación, determinemos el costo de este trabajador por concepto de prestaciones, el cual debe adicionarse al de los otros 2 trabajadores, para así obtener la mano de obra directa del periodo.

Prestaciones:	
Sueldo del periodo	$6,377.01
Factor (restando la unidad)	0.0492
Total prestaciones:	$313.75

Ahora, calculemos el monto de 2% sobre nóminas que debe cubrirse al estado:

2% sobre nómina

Ingresos:	
Sueldo	$6,377.01
Horas extra	$822.72
Premio por asistencia	$243.66
Premio por puntualidad	$221.34
Premio por productividad	$354.33
Base gravable	$8,019.06
Tasa	2.00%
Impuesto mensual a pagar	$160.38
Factor de integración	1.0492
Impuesto a registrar	$168.27

Cabe hacer la siguiente aclaración, atendiendo a este último concepto, el cual es aplicable para todos los trabajadores: para dejar debidamente registrado este impuesto, recordemos una máxima que impera para cumplir adecuadamente con el postulado básico denominado devengación contable, de conformidad con la NIF A-2,[44] la cual señala:

El impuesto sobre nómina se registra sobre la base de sueldos integrados y se paga, sobre la base de sueldos nominales.

Ahora, calculemos el ISR a retener o, en su caso, el subsidio para el empleo a entregarle al trabajador:

Francisco Ibarra

Cálculo mensual del ISR

Ingresos Totales	
Sueldo	$6,377.01
Vales de despensa	$0.00
Horas Extras	$822.72
Premio por asistencia	$243.66
Premio por puntualidad	$221.34
Premio por productividad	$354.33
PTU	$1,140.00
Total	$9,159.06
(Menos) Exenciones	
Horas Extras	$411.36
PTU	1,095.60
Total	$1,506.96
(Igual) Base Gravable	$7,652.10
Límite inferior	$7,399.43
Excedente del límite inferior	$252.67
Tasa	16.00%
Impuesto Marginal	$40.43
Cuota Fija	$594.21
ISR a retener	$634.64

5. Tarifa aplicable durante 2015, para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
$	$	$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Tabla del subsidio para el empleo aplicable a la tarifa del numeral 5 del rubro B.

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto

Para Ingresos de	Hasta Ingresos de	Cantidad de subsidio para el empleo mensual
$	$	$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

Actividad del tema:

1. Determinar, ¿cuánto le cuesta este trabajador a la empresa por sueldos y salarios, durante el mes de enero de 2017?

2. ¿Qué costo implica por concepto de cuotas de seguridad social?

3. ¿Cuánto es el monto que no integra por concepto de premio de asistencia?

4. ¿Cuánto por premio de puntualidad?

5. ¿Cuánto integra por premio de productividad?

6. ¿Cuánto nos cuesta por prestaciones e impuestos?

7. ¿Cuál es el monto a retenerle en el mes al trabajador por concepto de cuotas de seguridad social?

8. ¿Cuánto se le debe retener en el mes de ISR por parte del patrón?

9. Determinar con precisión el valor de la mano de obra directa del mes de enero

de 2017.

10. Indicar, ¿cuánto debemos enterar de ISR solo por los 3 operadores de producción?

8. Gastos indirectos de fabricación

8.1 Sueldos y salarios: Cornelio Tereso Lidio

-

Pedro Tereso Lidio	
Sueldo semanal	$800.00
Antigüedad	4 años
Vales de despensa (mensual)	$1,000.00
Premio por productividad (recibido en la última semana del mes)	$200.00
Factor de integración	1.0492

En el caso del supervisor de calidad, el cuadro de integración queda de la siguiente manera:

Concepto	Entregado	No integra	Integra
Sueldos	$3,542.99	$0.00	$3,542.99
Vales de despensa	1,033.23	992.62	40.61
Premio de productividad	200.00	0.00	200.00
Total	$4,776.22	$992.62	$3,783.60
SBC			$122.05
Factor			1.0492
SDI			$128.05

Dentro de las percepciones que tiene este trabajador aparece nuevamente “premio de productividad”, lo cual ya quedó analizado en el caso anterior; así las cosas, las cuotas de seguridad social quedan de la siguiente manera:

Cuotas obrero-patronales del IMSS

Concepto		Patrón		Obrero		Estado
Cuota fija	20.40%	$506.17	0%	$0.00		
Riesgo de trabajo	0.5000%	$19.85	0%	$0.00		
Guarderías	1%	$39.70	0%	$0.00		
Excedentes 3 SMGDF	1.10%	$0.00	0.40%	$0.00		
Prestaciones en dinero	0.70%	$27.79	0.25%	$9.92	0.0500%	$1.98
Prestaciones en especie	1.05%	$41.68	0.375%	$14.89	0.0750%	$2.98
Invalidez y vida	1.75%	$69.47	0.625%	$24.81		
Retiro	2%	$79.39	0.00%	$0.00		
Cesantía y vejez	3.15%	$125.04	1.125%	$44.66		
INFONAVIT	5%	$198.48	0.00%	$0.00		
TOTAL		$1,107.57		$94.28		$4.96

El monto de las prestaciones que afectarían directamente a los Gastos Indirectos de Fabricación (GIF) queda como sigue:

Prestaciones:	
Sueldo del periodo	$3,542.99
Factor (restando la unidad)	0.0492
Total prestaciones:	$174.32

Ahora determinemos el impuesto sobre nóminas que la empresa debe cubrir, correspondiente a las percepciones del supervisor de calidad:

2% sobre nómina

Ingresos:	
Sueldo	$3,542.99
Bono de productividad	$200.00
Vales despensa	$1,033.23
Base gravable	$4,776.22
Tasa	2.0%
Impuesto mensual a pagar	$95.52
Factor de integración	1.0492
Impuesto a registrar	$100.22

Por último, llevemos a cabo el cálculo del ISR que le debemos retener o, en su caso, el SPE que le tendremos que entregar durante el periodo de enero de 2017.

Pedro Tereso Lidio

Cálculo mensual del ISR

Ingresos Totales	
Sueldo	$3,542.99
Bono Productividad	$200.00
Horas Extras	$0.00
Vales Despensa	$1,033.23
Total	$4,776.22
(Menos) Exenciones	
Horas Extras	$0.00
PTU	$0.00
	$0.00
(Igual) Base Gravable	$4,776.22
Límite inferior	$4,210.42
Excedente del límite inferior	$565.80
Tasa	10.88%
Impuesto Marginal	$61.56
Cuota Fija	$247.24
ISR causado	$308.80
Subsidio para el empleo (SPE)	$324.87
SPE a entregar	$16.07

5. Tarifa aplicable durante 2015, para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
$	$	$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Tabla del subsidio para el empleo aplicable a la tarifa del numeral 5 del rubro B.

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto

Para Ingresos de	Hasta Ingresos de	Cantidad de subsidio para el empleo mensual
$	$	$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

Actividad del tema:

1. Determinar, ¿cuánto le cuesta este trabajador a la empresa por sueldos y salarios, durante el mes de enero de 2017?

2. ¿Qué costo implica por concepto de cuotas de seguridad social?

3. ¿Cuánto integra a su salario por premio de productividad?

4. ¿Cuánto nos cuesta por prestaciones e impuestos?

5. ¿Cuál es el monto a retenerle en el mes al trabajador por concepto de cuotas de seguridad social?

6. ¿Cuánto se le debe retener en el mes de ISR, por parte del patrón?

7. ¿Procede que le entreguemos SPE? De ser afirmativo: ¿cuánto?

8. Determinar el valor de los gastos indirectos de fabricación por los cuatro conceptos relacionados con sueldos del mes de enero de 2017.

9. De conformidad con los datos proporcionados en el apartado 2.2 “Datos del caso práctico”, del capítulo 2, determinar el valor de los gastos indirectos fijos y el de los gastos indirectos variables del mes de enero de 2017, adicionado del valor determinado en el punto 8.

9. Control de incapacidades y ausentismos de trabajadores

Al pertenecer a una organización laboral (patrón) que cumple con las disposiciones en materia de seguridad social, en el país se cuenta con el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), una institución competente que vela por nuestra seguridad.

Los trabajadores inscritos ante el IMSS generan derechos que tienen un costo, tanto para el patrón como para el trabajador —lo cual ya se analizó en los cálculos de las cuotas que a cada trabajador le corresponde—; esos derechos podrán recibirse ya sea en dinero o en especie, sin entrar a detalle en este punto, comentaremos solo el caso de las incapacidades, las cuales, ningún trabajador está exento de que, por necesidad, tenga que hacer uso de su derecho.

De esta manera, cuando un trabajador se enferma o sufre algún accidente que le impida laborar, el IMSS le proporciona un documento o certificado denominado “incapacidad”.

Cuando un trabajador se encuentre incapacitado para trabajar de manera temporal, debido a que sufra un padecimiento derivado de un accidente o enfermedad, ya sea ocasionada directamente por el desarrollo de su labor o por motivo diferente, o bien durante los periodos anteriores y posteriores al parto en el caso de trabajadoras aseguradas, el médico del Instituto Mexicano del Seguro Social le expedirá un certificado de incapacidad, que es el documento médico legal que se extiende a un asegurado para justificar la ausencia a sus labores cuando se encuentra incapacitado de forma temporal, además de funcionar como medio de cobro del subsidio correspondiente en caso de aplicar.

Los tipos de subsidios y sus características generales son: riesgos de trabajo, enfermedad general y maternidad.

Riesgos de trabajo

Analicemos en primer término lo concerniente al seguro de riesgos de trabajo, el cual encontramos en la Ley del Seguro Social (LSS) vigente, en su Sección Tercera, que a la letra establece:

SECCIÓN TERCERA

DE LAS PRESTACIONES EN DINERO

Artículo 58. El asegurado que sufra un riesgo de trabajo tiene derecho a las siguientes prestaciones en dinero:

I. Si lo incapacita para trabajar recibirá mientras dure la inhabilitación, el cien por ciento del salario en que estuviese cotizando en el momento de ocurrir el riesgo.

El goce de este subsidio se otorgará al asegurado entre tanto no se declare que se encuentra capacitado para trabajar, o bien se declare la incapacidad permanente parcial o total, lo cual deberá realizarse dentro del término de cincuenta y dos semanas que dure la atención médica como consecuencia del accidente, sin perjuicio de que una vez determinada la incapacidad que corresponda, continúe su atención o rehabilitación conforme a lo dispuesto por el artículo 61 de la

presente Ley;

II. Al declararse la incapacidad permanente total del asegurado…

Para tener derecho al pago del subsidio por riesgo de trabajo, la ley no exige mínimo alguno de semanas o días cotizados, lo que significa que en cualquier momento que se sufra, tiene derecho a la prestación en dinero correspondiente.

Es importante señalar que un riesgo de trabajo puede producir un incremento en el porcentaje de Riesgo de Trabajo (RT), el cual ha sido autocalificado de conformidad con la actividad que el patrón realiza; sin embargo, un trabajador puede sufrir un "accidente en trayecto", aun cuando se califica como riesgo de trabajo, los días subsidiados por este accidente en trayecto, de acuerdo con la LSS, no incrementa el porcentaje de RT con el que el patrón cubrirá las cuotas respectivas; para tal efecto, consideremos lo dispuesto por el artículo 72 de la LSS, el cual a la letra señala:

Artículo 72. Para los efectos de la fijación de primas a cubrir por el seguro de riesgos de trabajo, las empresas deberán calcular sus primas, multiplicando la siniestralidad de la empresa por un factor de prima, y al producto se le sumará el 0.005. El resultado será la prima a aplicar sobre los salarios de cotización, conforme a la fórmula siguiente:

$$Prima = [(S/365)+V * (I + D)] * (F/N) + M$$

Donde:

V = 28 años, que es la duración promedio de vida activa de un individuo que no haya sido víctima de un accidente mortal o de incapacidad permanente total.

F = 2.3, que es el factor de prima.

N = Número de trabajadores promedio expuestos al riesgo.

S = Total de los días subsidiados a causa de incapacidad temporal.

I = Suma de los porcentajes de las incapacidades permanentes, parciales y totales, divididos entre 100.

D = Número de defunciones.

M = 0.005, que es la prima mínima de riesgo.

Al inscribirse por primera vez en el Instituto o al cambiar de actividad, las empresas cubrirán, en la clase que les corresponda conforme al reglamento, la prima media. Una vez ubicada la empresa en la prima a pagar, los siguientes aumentos o disminuciones de la misma se harán conforme al párrafo primero de este artículo.

No se tomarán en cuenta para la siniestralidad de las empresas, los accidentes que ocurran a los trabajadores al trasladarse de su domicilio al centro de labores o viceversa.

Los patrones cuyos centros de trabajo cuenten con un sistema de administración y seguridad en el trabajo acreditado por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, aplicarán una F de 2.2 como factor de prima.

Las empresas de menos de 10 trabajadores, podrán optar por presentar la declaración anual correspondiente o cubrir la prima media que les corresponda conforme al reglamento, de acuerdo al artículo 73 de esta Ley.

Artículo reformado DOF 20-12-2001

Enfermedad general

Este tipo de incapacidad, tiene un trato diferente al anterior, ya que, de acuerdo con la LSS, encontramos ciertas diferencias:

SECCIÓN TERCERA

DE LAS PRESTACIONES EN DINERO

Artículo 96. En caso de enfermedad no profesional, el asegurado tendrá derecho a un subsidio en dinero que se otorgará cuando la enfermedad lo incapacite para el trabajo. El subsidio se pagará a partir del cuarto día del inicio de la incapacidad, mientras dure ésta y hasta por el término de cincuenta y dos semanas.

Si al concluir dicho período el asegurado continuare incapacitado, previo dictamen del Instituto, se podrá prorrogar el pago del subsidio hasta por veintiséis semanas más.

Artículo 97. El asegurado sólo percibirá el subsidio que se establece en el artículo anterior, cuando tenga cubiertas por lo menos cuatro cotizaciones semanales inmediatamente anteriores a la enfermedad.

Los trabajadores eventuales percibirán el subsidio cuando tengan cubiertas seis cotizaciones semanales en los últimos cuatro meses anteriores a la enfermedad.

Artículo 98. El subsidio en dinero que se otorgue a los asegurados será igual al sesenta por ciento del último salario diario de cotización. El subsidio se pagará por períodos vencidos que no excederán de una semana, directamente al asegurado o a su representante debidamente acreditado.

De acuerdo con los artículos plasmados anteriormente, obtengamos nuestras conclusiones, las cuales se generan con grandes diferencias en los requisitos para extender una incapacidad de tal o cual tipo, así como el propio pago que hace el IMSS al trabajador a quien le ha extendido la incapacidad respectiva.

Maternidad

Cuando una mujer que ha sido asegurada se encuentra embarazada, la LSS le concede derechos, tanto en especie como en dinero, los cuales, tratándose del subsidio correspondiente, se mencionan a continuación:

Artículo 101. La asegurada tendrá derecho durante el embarazo y el puerperio a un subsidio en dinero igual al cien por ciento del último salario diario de cotización el que recibirá durante cuarenta y dos días anteriores al parto y cuarenta y dos días posteriores al mismo.

En los casos en que la fecha fijada por los médicos del Instituto no concuerde exactamente con la del parto, deberán cubrirse a la asegurada los subsidios correspondientes por cuarenta y dos días posteriores al mismo, sin importar que el período anterior al parto se haya excedido. Los días en que se haya prolongado el período anterior al parto, se pagarán como continuación de incapacidades originadas por enfermedad. El subsidio se pagará por períodos vencidos que no excederán de una semana.

Artículo 102. Para que la asegurada tenga derecho al subsidio que se señala en el artículo anterior, se requiere:

I. Que haya cubierto por lo menos treinta cotizaciones semanales en el período de doce meses anteriores a la fecha en que debiera comenzar el pago del subsidio;

II. Que se haya certificado por el Instituto el embarazo y la fecha probable del parto, y

III. Que no ejecute trabajo alguno mediante retribución durante los períodos anteriores y posteriores al parto.

Si la asegurada estuviera percibiendo otro subsidio, se cancelará el que sea por menor cantidad.

Artículo 103. El goce por parte de la asegurada del subsidio establecido en el artículo 101, exime al patrón de la obligación del pago del salario íntegro a que se refiere la fracción V del artículo 170 de la Ley Federal del Trabajo, hasta los límites establecidos por esta Ley.

Cuando la asegurada no cumpla con lo establecido en la fracción I del artículo anterior, quedará a cargo del patrón el pago del salario íntegro.

Una vez analizados los tres tipos de subsidios, obtengamos nuestras conclusiones al respecto, a fin de encontrar las diferencias en sus requisitos y en el pago respectivo, que cada uno establece.

Ausentismos

En caso de que un trabajador no se presente a trabajar, solicite permiso, o se le castigue por alguna razón prevista en el Reglamento Interior de Trabajo que el patrón tiene registrado ante la Junta de Conciliación y Arbitraje Local, no tendrá derecho a que se le cubra el salario que de conformidad con el contrato celebrado devenga.

Efectos patronales de las incidencias

Como ya quedó plasmado en el estudio hecho en párrafos anteriores, los ausentismos y las incapacidades provocan que el patrón quede relevado de cubrir la cuota por sueldos y salarios hacia el trabajador.

Ahora, nos queda analizar cuál es el efecto que produce en las cuotas de seguridad social a que el patrón está obligado a cubrir, independientemente de que se haya ausentado o esté incapacitado su trabajador.

El análisis correspondiente lo abordaremos fundamentados en lo dispuesto por la propia LSS en su artículo 31 que a la letra establece:

Artículo 31. Cuando por ausencias del trabajador a sus labores no se paguen salarios, pero subsista la relación laboral, la cotización mensual se ajustará a las reglas siguientes:

I. Si las ausencias del trabajador son por períodos menores de ocho días consecutivos o interrumpidos, se cotizará y pagará por dichos períodos únicamente en el seguro de enfermedades y maternidad. En estos casos los patrones deberán presentar la aclaración correspondiente, indicando que se trata de cuotas omitidas por ausentismo y comprobarán la falta de pago de salarios respectivos, mediante la exhibición de las listas de raya o de las nóminas correspondientes. Para este efecto el número de días de cada mes se obtendrá restando del total de días que contenga el período de cuotas de que se trate, el número de ausencias sin pago de salario correspondiente al mismo período.

Si las ausencias del trabajador son por períodos de ocho días consecutivos o mayores, el patrón quedará liberado del pago de las cuotas obrero patronales, siempre y cuando proceda en los términos del artículo 37;

Fracción reformada DOF 20-12-2001

II. En los casos de las fracciones II y III del artículo 30, se seguirán las mismas reglas de la fracción anterior;

III. En el caso de ausencias de trabajadores comprendidos en la fracción III del artículo 29, cualquiera que sea la naturaleza del salario que perciban, el reglamento determinará lo procedente conforme al criterio sustentado en las bases anteriores, y

IV. Tratándose de ausencias amparadas por incapacidades médicas expedidas por el Instituto no será obligatorio cubrir las cuotas obrero patronales, excepto por lo que se refiere al ramo de retiro.

En virtud de que al hablar de ausentismos previstos en la fracción I de este artículo, se hace referencia a la procedencia de lo dispuesto por el artículo 37, a continuación, se plasma este último:

Artículo 37. En tanto el patrón no presente al Instituto el aviso de baja del trabajador, subsistirá su obligación de cubrir las cuotas obrero patronales respectivas; sin embargo, si se comprueba que dicho trabajador fue inscrito por otro patrón, el Instituto devolverá al patrón omiso, a su solicitud, el importe de las cuotas obrero patronales pagadas en exceso, a partir de la fecha de la nueva alta.

Con ello, habremos de tener en cuenta que los cálculos en que existen incidencias laborales, algunas de las ramas de seguridad social van a sufrir cambios, los cuales se estarán realizando más adelante mediante casos específicos.

Actividad del tema:

1. Determinar el monto del subsidio a pagar a un trabajador que tiene un Salario Base de Cotización (SBC) diario de $548.80, quien ha sufrido una luxación del tobillo al salir de su casa, rumbo a su centro de trabajo, por lo que su médico familiar le extendió una incapacidad por riesgo de trabajo, que ampara siete días; como dato adicional, el patrón entregó debidamente firmado y requisitado el formato ST-7.

2. Determinar el monto del subsidio a pagar a un trabajador que tiene un SBC diario de $548.80, quien ha sufrido una luxación del tobillo al bajar las escaleras de la oficina donde labora (dentro del centro de trabajo), por lo que su médico familiar le extendió una incapacidad por riesgo de trabajo, que ampara siete días; como dato adicional el patrón se negó a firmar y entregar el formato ST-7.

3. En el caso 1, ¿se incrementa el porcentaje de grado de riesgo del patrón?

4. En el caso 2, ¿se incrementa el porcentaje de grado de riesgo del patrón?

Para ambos casos, describir los razonamientos y argumentos.

10. Gastos de administración

Partiendo de la base de que los gastos de administración representan las erogaciones que se realizan con el objetivo de controlar y optimizar los recursos con los que cuenta una entidad económica, es entonces que en este renglón acumularemos las erogaciones tendientes al objetivo mencionado.

Por otra parte, tomemos el concepto que establece la NIF B-3, Estado de resultado integral,[45] que en el inciso b) del párrafo 53.2.3.1 señala a la letra: “b) gastos de administración – son aquéllos en los que incurre la entidad para controlar sus operaciones”.

De acuerdo con los datos proporcionados en el punto 2 del capítulo 2, determinemos el monto de los gastos de administración, los cuales tendremos que considerarlos al formular el estado de Resultados Integral, de conformidad con la NIF B-3.

Ahora bien, en el punto mencionado en el párrafo anterior, encontramos que el listado contiene erogaciones por concepto de arrendamiento de oficinas, agua potable y sueldos que se le proporcionaron al chofer y a la secretaria.

De esta forma, los gastos de administración se enlistan a continuación:

10.1 Gastos de venta

De conformidad con el concepto que establece la NIF B-3, Estado de resultado integral,[46] el inciso a) del párrafo 53.2.3.1 nos señala a la letra: “b) gastos de venta y distribución – son los que se derivan de los esfuerzos de la entidad para comercializar sus bienes o servicios”.

Bajo este concepto, debemos entender que todas las erogaciones que tienen como fin el lograr el incremento en sus ingresos, forman parte de este grupo; esos esfuerzos o inversiones que pueden llevarse las encontramos por ejemplo en: publicidad y propaganda, comisiones a vendedores, en el consumo y renta de líneas telefónicas, en el hecho de generar y mantener una página Web empresarial, así como en los propios sueldos y prestaciones que se deben cubrir al personal del área de ventas, y sin dejar a un lado el arrendamiento que corresponda a dicha área, por mencionar algunos, sin que sean los únicos que engloba este grupo de gastos.

11. Resultado Integral de Financiamiento (RIF)

El párrafo 52.4.1 de la NIF B-3, Estado de resultado integral, señala lo siguiente:

52.4.1 El resultado integral de financiamiento (RIF) se conforma por ingresos y gastos relacionados con actividades de tipo financiero, siempre que éstas sean accesorias para la entidad; es decir, cuando el RIF no constituye una actividad principal en la operación de la entidad.

52.4.2 Dentro del RIF deben presentarse partidas tales como:

a) gastos por intereses:

b) ingresos por intereses;

c) fluctuaciones cambiarias;

d) cambios en el valor razonables de activos y pasivos financieros;

e) ganancias o pérdidas, a la fecha de la reclasificación o baja, por la valuación a valor razonable de un activo financiero que estaba valuado a costo amortizado;

f) resultado por posición monetaria.

Así las cosas, debemos considerar los conceptos que conforman el RIF para determinar de manera precisa si los encuadramos dentro de dicho concepto, o bien, los reasignamos a alguno de los conceptos analizados anteriormente.

12. Determinación de cédulas de trabajo

A fin de obtener los valores que los costos nos exigen, debemos tener en cuenta que una forma más sencilla y práctica es tener perfectamente definido el camino que seguiremos, a fin de precisar el objetivo al cual enfocaremos las cifras que se van obteniendo.

En el ámbito fiscal, resulta común hablar de “papeles de trabajo”, los cuales muestran las evidencias de los cálculos que nos permiten demostrar cómo y porqué llegamos a cubrir determinadas cifras en nuestras declaraciones.

En costos, sucede algo semejante, ya que debemos dejar plasmados nuestros cálculos en “cédulas de trabajo”, las cuales, nos permitirán evidenciar el porqué de las cifras que estaremos presentando a la Dirección o, en su caso, al Consejo de Administración de nuestros clientes que nos contraten para llevar a cabo el desarrollo y determinación de cifras.

Si quisiéramos establecer un orden en nuestro trabajo, lo podemos señalar en los siguientes pasos:

1. Valuación de nuestra(s) materia(s) prima(s).

2. Determinación de la Mano de Obra Directa (MOD).

3. Determinación de los Gastos Indirectos de Fabricación (GIF).

4. Formulación y llenado de cédulas de trabajo (3):

I) Determinación de la producción equivalente.

II) Determinación del costo unitario.

III) Valuación de la producción.

5. Valuación del producto terminado.

6. Registro contable.

7. Formulación de Estados Financieros (EEFF).

Entonces, ya con el camino perfectamente definido y trazado, notamos que los primeros 3 puntos quedaron resueltos en páginas anteriores, así que ahora desarrollaremos el paso 4, que corresponde a la formulación y llenado de las tres cédulas de trabajo.

La primera cédula nos exige que determinemos la producción equivalente; para ello, lo primero es tener perfectamente claro el concepto de producción

equivalente.

12.1 ¿Qué es la producción equivalente?

“Se considera el total de productos que se encuentran concluidos al final de un periodo, incluyendo aquellos que físicamente no lo están, por lo que es necesario considerar su grado de avance, dejando de lado los que por la consecuencia normal de la operación se han desaprovechado”. (Concepto propio del autor).

Bajo este concepto, entendemos que la producción equivalente se forma de tres conceptos perfectamente definidos: a) productos terminados, b) productos en proceso, y c) pérdida normal de producción.

Ahora bien, los dos primeros conceptos seguramente los entendemos sin mayor problema, pero, ¿sucede lo mismo con la pérdida normal de producción?

12.2 ¿Qué es la pérdida normal de producción?

Son los productos que han sido desaprovechados durante el desarrollo normal del proceso y de los cuales ya no será posible obtener alguno y los cuales, se deben a dos causas principales: 1. Negligencia de los trabajadores, y 2. Falta de mantenimiento de la planta.

En el segundo punto, no solo debemos referirnos al mantenimiento de nuestra maquinaria, sino también al elemento principal que mueve la operación productiva, es decir, “el alma de la fiesta”: el obrero; es común que el patrón felicite a sus trabajadores por ser excelentes elementos, pero jamás los incentiva con premios económicos que redunden en una motivación para seguir obteniendo los mejores resultados, y, ni hablar de la capacitación, factor importante en el desarrollo de nuevos proyectos empresariales.

A continuación, retomaremos los datos plasmados en el informe de producción del capítulo 2 y con ello, formulamos nuestra primera cédula:

Cédula I. Determinación de la producción equivalente

Concepto	Datos	Producción equivalente	85%
Productos terminados	25,040	25,040	
Producto en proceso	4,824	4,100	
Pérdida normal de producción	542	0	
Total	30,406	29,140	

Con la obtención de la producción equivalente, hemos determinado una de las variables necesarias para la determinación del costo unitario, el cual se obtiene al aplicar la fórmula universal que se presenta:

Costo unitario = valor de la inversión / producción equivalente

En la siguiente cédula, estaremos determinando el costo unitario, para lo cual debemos integrar el valor de la inversión o, lo que es lo mismo, en términos del estado de costo de producción de lo vendido: la inversión en planta.

En el punto 4 del capítulo 2 se analizó la fórmula del mencionado Estado de costo y con base en este, determinaremos los valores que en la cédula se conformarán.

Cédula II. Determinación de la producción equivalente

Elementos	Inventario inicial de producción en proceso	Costo incurrido	Inv
MPD	0	$1,003,451.81	$1
MOD	0	$30,235.47	$3
GIF	0	$83,327.67	$8
Total	0	$1,117,014.95	$1

Una vez que ya tenemos determinadas las cifras de la cédula III hay que valuar el producto terminado, mediante el uso de la tradicional tarjeta de almacén.

13. Tarjeta de almacén de producto terminado

-

Almacén de producto terminado
FAC: promedios

Referencia	Entrada	Salida	Existencia	C.U.
Inventario inicial			420.0	$7.88
Producto terminado	25,040.00		25,460.0	$38.34
Costo de producción de lo vendido		21,300	4,160.0	$37.83

Con el producto terminado debidamente valuado, ya tenemos las cifras completas que nos permitan llevar a cabo los registros contables, los cuales se realizarán utilizando esquemas de mayor y después el registro en asientos de diario. Para ello, debemos tomar en cuenta lo analizado en el punto 3 del capítulo 2, en donde quedó de manifiesto el flujo de la información y de las cuentas que habrán de considerarse a fin de dejar debidamente registradas las operaciones realizadas.

14. Registro contable en esquemas de mayor

Este registro denominado en esquemas de mayor no tiene una aceptación legal ni normativa alguna; sin embargo, la misma se realiza en virtud de la ayuda gráfica que representa el uso de las denominadas “Cuentas T”.

Accionistas	
1) $82,788.65	$82,788.65 (2
	$0.00

Capital Social	
	$82,788.65 (1
	$82,788.65

Almacen de Mat. Prima Direct.	
2) $79,479.05	$1,003,451.81 (5
3) $939,187.81	
4) $46,146.96	
$1,064,813.82	$1,003,451.81
$61,362.01	

Inventario Prod. Proceso	
2) $0.00	$0.00 (11
12) $ 157,194.00	

Almacen de Prod. Termin.	
2) $3,309.60	$805,757.75 (14
13) $959,820.95	
$963,130.55	$805,757.75
$157,372.80	

Bancos	
15) $1,400,943.60	$49,232.87 (4
	$73,805.41 (7
	$31,056.28 (16
	$23,163.33 (17
	$24,280.00 (18
	$969,346.78 (19
	$13,820.00 (20
$1,400,943.60	$1,184,704.67
$216,238.93	

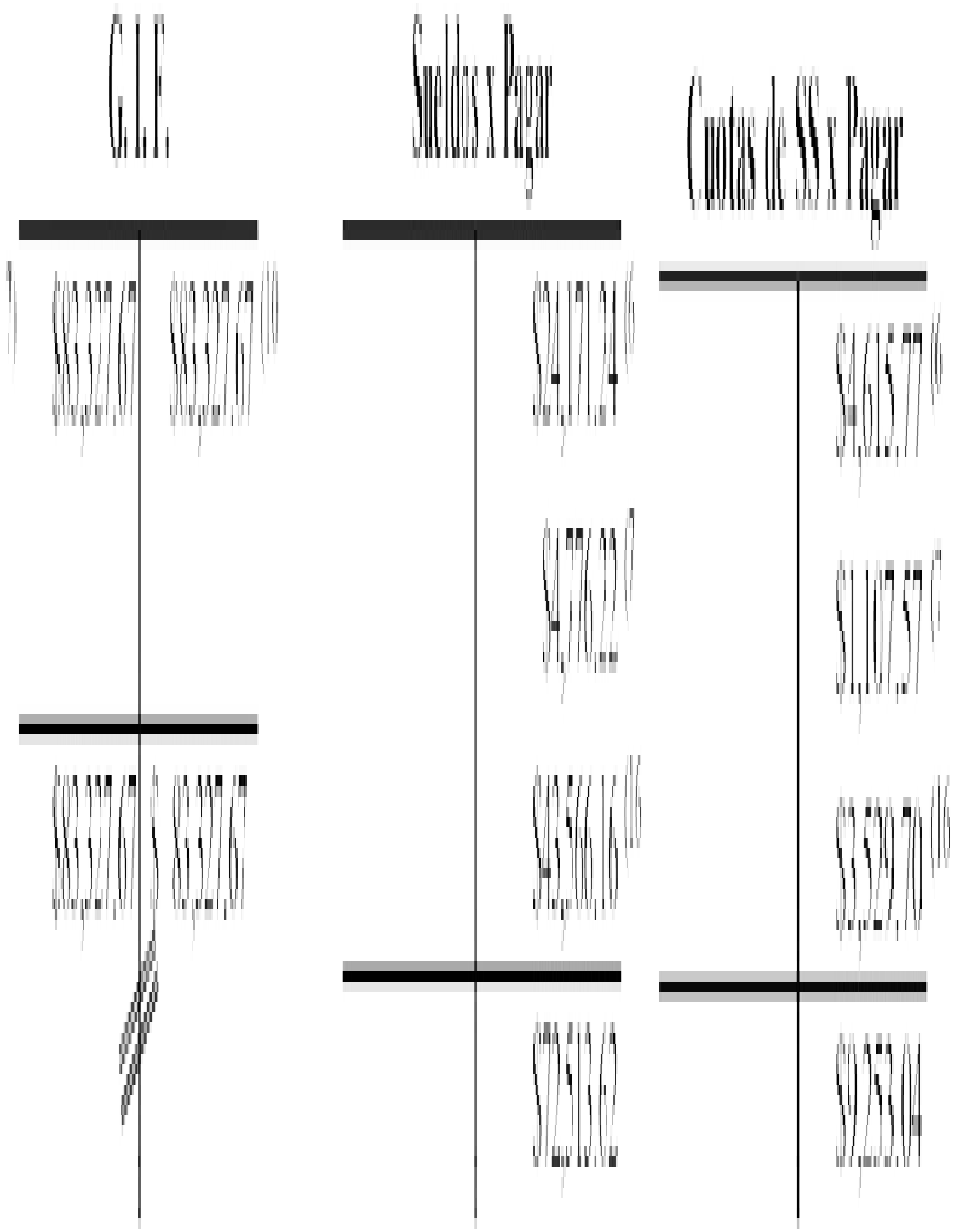
Proveedores M.E. Dls	
19) $52,587.18	$52,587.18 (3
	$0.00

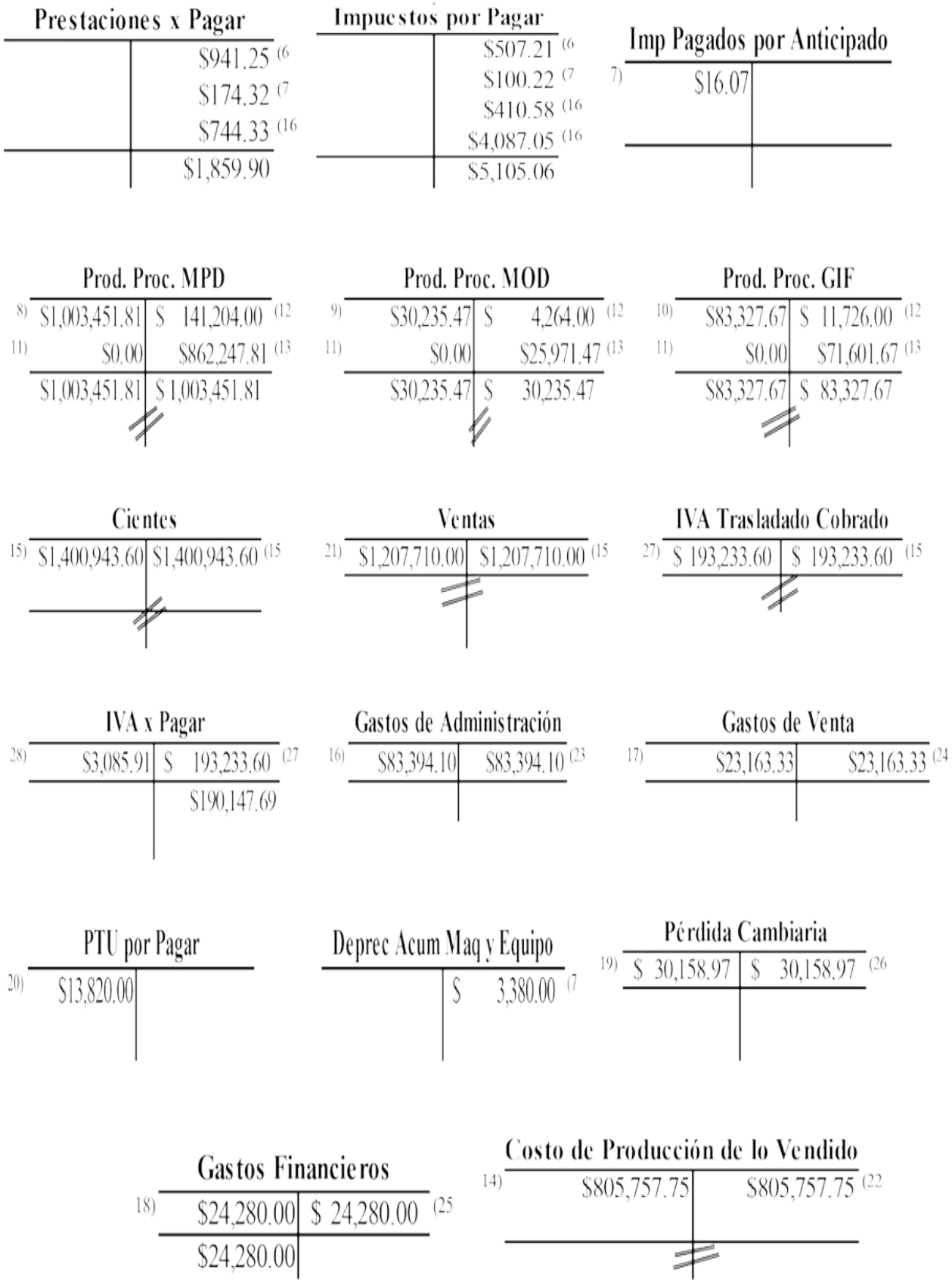
IVA Acreeditable	
4) $3,085.91	$3,085.91 (28
$0.00	

Proveed M.E. Cta. Compl	
19) $886,600.63	$886,600.63 (3
	$ 886,600.63

Consumos MPD	
5) $1,003,451.81	$1,003,451.81 (8
$1,003,451.81	$ 1,003,451.81

M. O. D.	
6) $30,235.47	$30,235.47 (9
$30,235.47	$ 30,235.47


G.I.F.
Sueldos y Pagar
Cuotas de SS y Pagar


Prestaciones x Pagar
$941.25 (6
$174.32 (7
$744.33 (16
$1,859.90
Impuestos por Pagar
$507.21 (6
$100.22 (7
$410.58 (16
$4,087.05 (16
$5,105.06
Imp Pagados por Anticipado
7) $16.07
Prod. Proc. MPD
8) $1,003,451.81 $ 141,204.00 (12
11) $0.00 $862,247.81 (13
$1,003,451.81 $ 1,003,451.81
Prod. Proc. MOD
9) $30,235.47 $ 4,264.00 (12
11) $0.00 $25,971.47 (13
$30,235.47 $ 30,235.47
Prod. Proc. GIF
10) $83,327.67 $ 11,726.00 (12
11) $0.00 $71,601.67 (13
$83,327.67 $ 83,327.67
Cientes
15) $1,400,943.60 $1,400,943.60 (15
Ventas
21) $1,207,710.00 $1,207,710.00 (15
IVA Trasladado Cobrado
27) $ 193,233.60 $ 193,233.60 (15
IVA x Pagar
28) $3,085.91 $ 193,233.60 (27
$190,147.69
Gastos de Administración
16) $83,394.10 $83,394.10 (23
Gastos de Venta
17) $23,163.33 $23,163.33 (24
PTU por Pagar
20) $13,820.00
Deprec Acum Maq y Equipo
$ 3,380.00 (7
Pérdida Cambiaria
19) $ 30,158.97 $ 30,158.97 (26
Gastos Financieros
18) $24,280.00 $ 24,280.00 (25
$24,280.00
Costo de Producción de lo Vendido
14) $805,757.75 $805,757.75 (22

15. Registro contable en asientos de diario

Los sistemas electrónicos actuales nos han permitido registrar las operaciones de conformidad a las exigencias que la propia legislación en nuestro país establecen; por ello, los asientos de diario que no son más que un reflejo de lo plasmado en las diversas pólizas que, día a día, se llevan a cabo en una entidad económica, son la representación fiel de lo que conforma la información que será presentada a fin de cada periodo, en lo que comúnmente conocemos como Estados Financieros (EEFF) y los cuales darán lugar a la toma de decisiones.

En los siguientes asientos se deja en blanco el espacio correspondiente al número de cuenta, para que cada quien le asigne el que, a su conveniencia, considera ideal.

A continuación, se detallan los registros de las operaciones llevadas a cabo durante el mes de enero de 2017:

No. cuenta	Cuenta	Parcial	Debe
	- 1 -		
	ACCIONISTAS		$82,788.65
	CAPITAL SOCIAL		
	- 2 -		
	ALMACEN DE MPD		79,479.05
	INV. DE PROD. EN PROC.		0.00
	ALMACEN DE PROD. TERM.		3,309.60
	ACCIONISTAS		
	- 3 -		
	ALMACEN DE MPD		939,187.81

PROVEEDORES M.E. DLS		
PROVEED Dls. CTA. COMP		
- 4-		
ALMACEN DE MPD		46,146.96
Flete		$19,286.96
Seguro		15,700.00
Agente Aduanal	11,160.00	
IVA ACREDITABLE		3,085.91
BANCOS		
- 5 -		
CONSUMOS DE M.P.D.		1,003,451.8
ALMACEN DE MPD		
- 6 -		
MANO DE OBRA DIRECTA		$30,235.47
Sueldos x Pagar		
Prestaciones x Pagar		
Cuotas de SS x Pagar		
Imptos. x Pagar		
- 7 -		
GASTOS INDIR. FABRIC.		83,327.67
Imp. Pag. x Anticipado		16.07
Sueldos x Pagar		
Prestaciones x Pagar		
Cuotas de SS x Pagar		
Imptos. x Pagar		
BANCOS		
Deprec. Acum. Maq y Eq.		
- 8 -		
PROD. PROCESO M. P. D.		1,003,451.8
CONSUMOS DE M.P.D.		
- 9 -		
PROD. PROCESO M. O. D.		30,235.47
MANO DE OBRA DIRECTA		
- 10 -		
PROD. PROCESO G. I. F.		83,327.67
GASTOS INDIR. FABRIC.		
- 11 -		
PROD. PROCESO M. P. D.		$0.00
PROD. PROCESO M. O. D.		$0.00

PROD. PROCESO G. I. F.	$0.00
INV. DE PROD. EN PROC.	
- 12 -	
INV. DE PROD. EN PROC.	$157,194.0
PROD. PROCESO M. P. D.	
PROD. PROCESO M. O. D.	
PROD. PROCESO G. I. F.	
- 13 -	
Almacen de Prod. Terminado	$959,820.9
PROD. PROCESO M. P. D.	
PROD. PROCESO M. O. D.	
PROD. PROCESO G. I. F.	
- 14 -	
COSTO DE PROD. DE LO VENDIDO	$805,757.7
Almacen de Prod. Terminado	
- 15 -	
BANCOS	$1,400,943
CLIENTES	$1,400,943
IVA TRASLADADO COBRADO	
VENTAS	
- 16 -	
GASTOS DE ADMINISTRACION	83,394.10
Sueldos x Pagar	
Prestaciones x Pagar	
Cuotas de SS x Pagar	
Imptos. x Pagar	
BANCOS	
- 17 -	
GASTOS DE VENTA	23,163.33
BANCOS	
- 18 -	
GASTOS FINANCIEROS	24,280.00
BANCOS	
- 19 -	
PROVEEDORES M.E. DLS	52,587.18
PROVEED Dls. CTA. COMP	886,600.63
PERDIDA CAMBIARIA	30,158.97
BANCOS	
- 20 -	

	P.T.U. x PAGAR	13,820.00
	BANCOS	
	- 21 -	
	VENTAS	1,207,710.(
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
	- 22 -	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS	805,757.75
	COSTO DE PROD. DE LO VENDIDO	
	- 23 -	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS	83,394.10
	GASTOS DE ADMINISTRACION	
	- 24 -	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS	23,163.33
	GASTOS DE VENTA	
	- 25 -	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS	24,280.00
	GASTOS FINANCIEROS	
	- 26 -	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS	30,158.97
	PÉRDIDA CAMBIARIA	
	- 27 -	
	IVA TRASLADADO COBRADO	193,233.60
	IVA x PAGAR	
	- 28 -	
	IVA x PAGAR	3,085.91
	IVA ACREDITABLE	
	- 29 -	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS	240,955.85
	RESULTADO DEL EJERCICIO	
	Sumas Iguales	11,838,447

16. Estados financieros

Como ya se mencionó, la información que ha sido registrada genera los llamados estados financieros, cuyo análisis quedó perfectamente definido en el punto designado a la elaboración de estados financieros.

De acuerdo con lo anterior se establece que el caso práctico integral que estamos desarrollando, implica la generación de tres estados financieros:

a) El estado de costo de producción terminada de lo vendido.

b) El estado de resultados integral.

c) El estado de situación financiera.

16.1 Estado de costo de producción terminada de lo vendido

"La Sasoon es Great", S. A. de C.V."

Estado de Costo de Producción Terminada de lo Vendido

Del 1º al 31 de Enero de 2017

	Inventario Inicial de Materia Prima	$79,479.05
+	Costo de Compra de Materia Prima	985,334.77
=	Materia Prima Disponible	1,064,813.82
-	Inventario Final de Materia Prima	61,362.01
=	Materia Prima Utilizada	1,003,451.81
+	Mano de Obra Directa	30,235.47
=	Costo Primo	1,033,687.28
+	Gastos Indirectos de Fabricación	83,327.67
=	Costo Incurrido	1,117,014.95
+	Inventario Inicial de Producción en Proceso	0.00
=	Inversión en Planta	1,117,014.95
-	Inventario Final de Producción en Proceso	157,194.00
=	Costo de Producción Terminada	959,820.95
+	Inventario Inicial de Producto Terminado	3,309.60
=	Producto Terminado Disponible	963,130.55
-	Inventario Final de Producto Terminado	157,372.80
=	Costo de Producción de lo Vendido	$805,757.75

Firma del Representante Legal

Firma del Contador

Como se puede apreciar, el resultado que arroja este documento es el costo de producción de lo vendido, que representa el valor de los artículos que se han desplazado, los cuales han originado los ingresos; contablemente, su valor lo podemos apreciar en el asiento Nº 14 del punto anterior, denominado “asientos de diario”.

Ahora bien, estrictamente hablando, este estado del costo de producción terminada de lo vendido, de conformidad con la NIF B-3, Estado de resultados integral, debe formar parte del anexo respectivo, referente al costo de ventas, independientemente de que la entidad económica se dedique a una actividad comercial, industrial, de servicios, o bien extractiva.

16.2 Estado de resultados integral

"La Sasoon es Great", S. A. de C.V."

Estado de Resultados Integral

Del 1º al 31 de Enero de 2017

	Ventas	$1,207,710.00
-	Costo de Producción de lo Vendido	805,757.75
=	Utilidad Bruta	401,952.25
-	Gastos Generales	106,557.43
=	Resultado de Operación	295,394.82
-	Resultado Integral de Financiamiento	54,438.97
=	Resultado del Ejercicio	$240,955.86

Firma del Representante Legal

Firma del Contador

Nota: de conformidad con el ejemplo que presenta la NIF B-3, Estado de resultados integral,[47] el primer renglón es llamado “Ingresos netos”, nombre que aquí le estamos denominando “ventas”, y en el caso del segundo renglón, la misma NIF le denomina “Costo de ventas”; sin embargo, al tratarse de una empresa industrial le hemos denominado “Costo de producción de lo vendido”.

16.3 Estado de situación financiera

"La Sasoon es Great", S. A. de C.V."
Estado de Situación Financiera
Al 31 de Enero de 2016

ACTIVO			PASIVO		
Circulante			Circulante		
Bancos	$216,238.93		Sobregiros Bancarios	$0.00	
Almacen de Prod. Terminado	$157,372.80		Sueldos x Pagar	$72,513.62	
Inventario Prod. Proceso	$157,194.00		Prestaciones x Pagar	$1,859.90	
Almacen de MPD	$61,362.01		Cuotas de SS x Pagar	$9,253.04	
IVA Acreditable	$0.00		PTU x Pagar	-$13,820.00	
Suma Activo Circulante	$592,167.74		Impuestos por Pagar	$5,105.06	
			IVA x Pagar	$190,147.69	
			Suma Pasivo Circulante	$265,059.31	
			Total Pasivo	$265,059.31	
No Circulante			CAPITAL CONTABLE		
Imp Pagados x Anticipado	$16.07		Capital Social	$82,788.65	
Depreciación Acum Maq y Equipo	-$3,380.00		Resultado del Ejercicio	$240,955.86	
Suma Activo No Circulante	-$3,363.93		Suma Capital Contable	$323,744.51	
Total Activo		$588,803.81			$588,803.81

Firma del Representante Legal

Firma del Contador

17. Ejercicio práctico Nº 2

Segundo periodo: febrero de 2017.

CONCEPTO	DATOS				
Saldos Iniciales:					
Bancos	$216,238.93				
Imp Pagados x Anticipado	$16.07				
Depreciación Acum Maq y Equipo	-3,380.00				
Sueldos x Pagar	72,513.62				
Prestaciones x Pagar	1,859.90				
Cuotas de SS x Pagar	9,253.04				
PTU x Pagar	-13,820.00				
Impuestos por Pagar	5,105.06				
IVA x Pagar	190,147.69				
Capital Social	82,788.65				
Resultado del Ejercicio	240,955.86				
Inventario Inicial de isopropanol	1,181.521	Kg	a	51.67	c/u
Inventario Inicial de isopropanol	11.200	Lts	a	27.93	c/u
Compras de isopropanol	18,000.00	Kg	a	37.83	c/u
Pago de flete	3,800.00				
Seguro de traslado	1,700.00				
Consumo de isopropanol	19,119	Kg	Utilizar Promedios (F.A.C.)		
Sueldos de (10) Obreros (a destajo)	$3,800.00		Semanal		
Las cuotas IMSS representan un	7.8564%				
Riesgo de Trabajo del período	4.5487%				
Gastos Indirectos de Fabricación	$48,320.00				
Inventario Inicial de Prod. Proceso					
MPD	$110,208.00				
MOD	3,731.00				
GIF	11,480.00				
Total	125,419.00				
Inventario Inicial de Prod. Terminado	4,160	Lts	a	37.83	c/u
Productos Terminados	20,846	Lts	de líquido limpiaventanas		
Producción en Proceso	3,218	Lts	avance 2/3 partes		
Se perdieron	743	Lts			
Se vendieron un total de	24,252	Lts	a	46.70	c/u

Los gastos de administración aumentaron en un 11% en relación con el mes anteric
Los gastos de venta aumentaron en un 14% en relación con el mes anterior
Los gastos financieros disminuyeron en un 3.1% en relación con el mes anterior
Se pide:
Los mismos puntos relacionados con la solución del primer periodo.

18. Ejercicio práctico Nº 3

Nombre de la empresa: La dulce diversión, S.A. de C.V.

Periodo: marzo de 2017.

Sistema de costos por procesos, con control de inventarios perpetuos y método de valuación de costo de adquisición.

Informe de producción

Concepto	Datos
Inventario inicial de materia prima	54 k a $12.16 c/u
Adquisiciones de materias primas	327 k a $12.65 c/u
Consumo de materia prima	329 k
Fórmula de asignación de costos	PEPS
Mano de obra directa	$3.055,00
Gastos indirectos de fabricación fijos	$1,000.00
Gastos indirectos de fabricación variables	$1,890.00
Inventario inicial de producción en proceso:	
Materia prima directa	$403.52
Mano de obra directa	$461.12
Gastos indirectos de fabricación	$380.80
Total	$1,245.44
Producto terminado	302 unidades
Producción en proceso	64 unidades a 2/3 de avance de

Pérdida normal de producción	3 productos
Inventario inicial de producto terminado	7 unidades a $35.79 c/u
Fórmula de asignación de costos	Promedios
Ventas	305 a $60.00 c/u
Gastos de venta	$2,970.00
Gastos de administración	$2,790.00
Gastos financieros	$790.00

Nota: en este ejercicio, no hay manejo de IVA

Actividad del tema

Se pide:

1. Valuar las materias primas utilizadas en el proceso

2. Determinar el costo unitario y el de producción, utilizando las cédulas correspondientes.

3. Determinar la utilidad o pérdida contable utilizando esquemas de mayor.

4. Formular los tres estados financieros básicos: a) Estado de costo de producción de lo vendido, b) Estado de resultados y c) Estado de situación financiera.

5. Hacer un análisis financiero que demuestre en dónde se encuentra la utilidad o la pérdida.

Nota: en este ejercicio se busca trabajar con diferente fórmula de asignación de costos en la misma entidad, algo que no es aceptado por las NIF; el objetivo es practicar con PEPS y promedios.

18.1 Tarjeta de almacén de materia prima

Tarjeta de almacén de materia prima	Fórmula de asignación de costos: PEPS
Referencia	Entrada
Inventario inicial	
Adquisición	327
Consumos	

329 4,135.39

18.2 Cédulas de trabajo

Cédula I. Determinación de la producción equivalente

		Producción equivalente	
Concepto	Datos	MPD 2/3	MOD 1/3
Productos terminados	302	302	302
Producción en proceso	64	43	21
Pérdida normal de producción	3	0	0
Total	369	345	323

Cédula II. Determinación del costo unitario

Elementos	Inventario inicial de producción en proceso
Materia prima directa	$403.52
Mano de obra directa	$461.12
Gastos indirectos de fabricación	$380.80
Total	$1,245.44

Cédula III. Valuación de la producción

Elementos	Inventario inicial de producción en proceso
Materia prima directa	$13.16
Mano de obra directa	$10.89
Gastos indirectos de fabricación	$10.13
Total	$34.18

Tarjeta de producto terminado	Fórmula de asignación de costos: promedios
Referencia	Entrada
Inventario inicial	
Producto terminado	302
CPV	

18.3 Registro contable en esquemas de mayor

18.3 Registro contable en esquemas de mayor

ALMACÉN DE MATERIAS PRIMAS

S)	656.64	4,135.39	2)
1)	4,136.55		
	4,793.19	4,135.39	
	657.80		

CAPITAL

		2,152.61	(S

BANCOS

11)	18,300.00	4,136.55	(1
		3,055.00	(3
		2,890.00	(4
		2,790.00 C	(12
		2,970.00	(13
		790.00	(14
	18,300.00	16,631.55	
	1,668.45		

ALMACÉN DE PROD. TERMIN.

S)	250.53	10,432.26	(10
9)	10,318.53		
	10,569.06	10,432.26	
	136.80		

Inventario de Producción en Proceso

S)	1,245.44	1,245.44	7)
8)	1,007.30		

PROD. PROC. M.P.D.

2)	4,135.39	565.88	(8
7)	403.52		
	4,538.91	565.88	
	3,973.03	3,973.03	(9

MANO DE OBRA DIRECTA

3)	3,055.00	3,055.00	5)

GASTOS INDIR. DE FABRICACIÓN

4)	2,890.00	2,890.00	(6

PROD. PROC. M.O.D.

5)	3,055.00	228.69	(8
7)	461.12		
	3,516.12	228.69	
	3,287.43	3,287.43	(9

PROD. PROC. G.I.F.

6)	2,890.00	212.73	8)
7)	380.80		
	3,270.80	212.73	
	3,058.07	3,058.07	(9

COSTO DE PROD. VENDIDO

10)	10,432.26	10,432.26	(16

VENTAS

15)	18,300.00	18,300.00	(11

GASTOS DE ADMÓN

12)	2,790.00	2790	18)

GASTOS DE VENTA

13)	2,970.00	2,970.00	(19

GASTOS FINANCIEROS

14)	790.00	790.00	(17

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

16)	10,432.26	18,300.00	(15
17)	790.00		
18)	2,790.00		
19)	2,970.00		
	16,982.26	18,300.00	
20)	1,317.74	1,317.74	s

RESULTADO DEL EJERCICO

		1,317.74	(20

18.4 Estado del costo de producción de lo vendido

"La Dulce Diversión, S.A. de C.V."

Estado del Costo de Producción Terminada de lo Vendido

Del 1 al 31 de Marzo de 20.....

	Inventario Inicial de Materia Prima	$656.64
+	Costo de Compra de Materia Prima	4,136.55
=	Materia Prima Directa	4,793.19
-	Inventario Final de Materia Prima	657.80
=	Materia Prima Utilizada	4,135.39
+	Mano de Obra Directa	3,055.00
=	Costo Primo	7,190.39
+	Gasto Indirecto de Fabricación	2,890.00
=	Costo Incurrido	10,080.39
+	Inventario Inicial de Producción en Proceso	1,245.44
=	Inversión en Planta	11,325.83
-	Inventario Final de Producción en Proceso	1,007.30
=	Costo de Producción Terminada	10,318.53
+	Inventario Inicial Producto Terminado	250.53
=	Producción Terminada Disponible	10,569.06
-	Inventario Final de Producción Terminada	136.80
=	COSTO DE PRODUCCIÓN DE LO VENDIDO	$10,432.26

18.5 Estado de resultados integral

"La Dulce Diversión, S.A. de C.V."

Estado de Resultados Integral

Del 1º al 31 de Marzo de 20.....

=	Ingresos Netos	$18,300.00
-	Costo de Producción de lo Vendido	10,432.26
=	Utilidad Bruta	7,867.74
-	Gastos Generales	5,760.00
=	Resultado de Operación	2,107.74
-	Resultado Integral de Financiamiento	790.00
=	Resultado del Ejercicio	$1,317.74

Firma contador

Firma Repte. Legal

18.6 Estado de situación financiera

"La Dulce Diversión, S.A. de C.V."

Estado de Situación Financiera

Al 31 de Marzo de 20.....

ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
BANCOS	$ 1,668.45	Sobregiros Bancarios	$0.00
ALMACÉN PROD. TERMINADO	$ 136.80		
INV. PROD. PROCESO	$ 1,007.30	SUMA PASIVO	$0.00
ALMACÉN MATERIA PRIMA	$ 657.80		
SUMA DE ACTIVO CIRCULANTE	3,470.35		
		CAPITAL CONTABLE	
		CAPITAL SOCIAL	$ 2,152.61
		Resultado del Ejercicio	$ 1,317.74
TOTAL ACTIVO	$3,470.35	PASIVO + CAPITAL	$3,470.35

FIRMA
CONTADOR

FIRMA
REPRESENTANTE LEGAL

Actividad del tema:

1. Realizar los registros de las operaciones en asientos de diario.

2. Formular la balanza de comprobación de los movimientos realizados en el periodo.

3. Llevar a cabo el análisis financiero que determine en dónde se encuentra la utilidad generada en el periodo.

19. Ejercicio práctico Nº 4

Caso con incidencia laboral (ausentismo)

"La Diversión Continúa", S. A. de C. V.

Sistema de Costos por procesos, con Método de Valuación de Costo de Adquisición, con Control de Inventarios Perpetuos.

Periodo: Abril 2017

Empresa dedicada a la fabricación de pantalones.

Presenta los siguientes saldos:

Bancos	$50,000.00

INVENTARIO INICIAL DE PRODUCCION EN PROCESO:

MPD:	$83,500.00
MOD	$65,600.00
GIF	$58,700.00

Sueldos y Salarios Directos (registrar pasivo)

Fecha de ingreso: Octubre 14 de 2016

Los trabajadores reciben prestaciones mínimas de ley

Riesgo de Trabajo: 3.1416%

Sueldo diario	$165.00
Incidencias	2 días de ausentismo
Nº trabajdores	90

Mezclilla Fórmula de Asignación de costos:			Promedios (resgistrar pasivo)		
Inventario Inicial	320,000	Kg	a	$ 44.80	c/u
Adquisiciones (a crédito)	15,850,550	Kg	a	3.25 dólares	c/u
Aranceles	3%	del valor de la adquisición (pagados en efectivo)			
Fletes s/adquisiciones	$ 3,650.00	+ IVA - retenciones (pagado en efectivo)			
Consumos	16,050,500	Kg		T.C.	18.9032

Nota: utilizar la cuenta de Proveedores Moneda Extranjera

GIF	$165,000.00	+ IVA con cheque
Gastos de Vta	$95,000.00	+ IVA a crédito
Gtos. Admón.	$105,000.00	+ IVA a crédito
Gtos. Financ.	$6,630.00	+ IVA con cheque

INFORME DE PRODUCCIÓN:

Producción Terminada	12,800	piezas	
Produccion en Proceso	1,050	piezas	avance 60%
Pérdida Normal de Prod.	35	piezas	

Informe de Almacén de Producto Terminado

Aplicar Fórmula de Asignación de Costo de: Promedios

Inventario Inicial	145	piezas	a	$ 105.65	c/u
Inventario Final	666	piezas			
Precio de Venta	$200.00	c/u			

Registrar las ventas con un pago del 50% mediante transferencia

Elaborar:

a) Tarjetas de Almacén
b) Cédulas de Trabajo
c) Registro contable en Esquemas de Mayor

Estados Financieros:

a) Estado de Costo de Producción Terminada y de lo Vendido.
b) Estado de Resultados Integral
c) Estado de Situación Financiera

20. Ejercicio práctico Nº 5

Caso con incidencia laboral (incapacidad)

Nombre de la empresa: Sin diversión, la vida es triste, S.A. de C.V.

Periodo a determinar: enero de 2017, considerando los siguientes datos:

• Se tiene un total de 20 trabajadores, quienes tienen un contrato por un sueldo diario de $180.00 y, además, reciben las prestaciones mínimas de ley.

• Los trabajadores tienen una antigüedad de 2 años, 8 meses, 4 días y 5 horas.

• Actualmente, la empresa tiene un riesgo de trabajo de 0.50000%.

• Todos los trabajadores tienen como común denominador una incidencia: 2 días de incapacidad cada uno.

Se pide determinar las cuotas obrero-patronales generadas durante el mes indicado previamente.

21. Ejercicio práctico Nº 6

Nombre de la empresa: La diversión nunca se termina, S.A. de C.V.

Periodo: abril de 2017.

Sistema de costos por procesos, con control de inventarios perpetuos y método de valuación de costo de adquisición.

Un solo proceso

Inventario Inicial de Materia Prima	1,200 Kg	a	$125.00 c/u
Adquisiciones de MPD	2,000 Kg	a	$133.60 c/u
Pago de flete	$1,980.00		
Consumos de MPD	1,100 Kg	FAC: PEPS	

Sueldo de obreros	$3,300.00	Mensuales c/u
Total de obreros	10	

Tienen prestaciones mínimas de ley, con una antigüedad de 1 año

Las cuotas de Seguridad Social =	7.6500%
La Cuota Fija del IMSS =	20.4000%
El Riesgo de Trabajo de la Empresa	2.12345%

Gastos Indirectos de Fabricación	$45,892.00

Inventario Inicial de Prod. Proceso

Materia Prima Directa	$45,000.00
Mano de Obra Directa	$22,000.00
Gastos Indirectos de Fabricación	$12,000.00
	$79,000.00

Inventario Inicial de Prod. Terminado	145	productos a	$130.00 c/u
Producción Terminada	850	productos	
Producción en proceso	220	productos	
Productos perdidos	10		
Inventario Final de Prod. Terminado	65	productos	
Valor de los productos vendidos	$325.00	FAC: PEPS	

Gastos de administración	$2,300.00
Gastos de venta	$5,100.00
Gastos financieros	$4,500.00

Se pide:

1.- Valuar la tarjeta de materia prima directa
2.- Elaboración de cédulas de trabajo
3.- Valuación del producto terminado, mediante su tarjeta de almacén
4.- Registros contables en esquemas de mayor y asientos de diario
5.- Elaboración de Estados Financieros:
a) Estado del Costo de Producción de lo Vendido
b) Estado de Resultados Integral
c) Estado de Situación Financiera
d) Balanza de Comprobación
6.-Análisis financiero que demuestre en dónde se encuentra la utilidad

22. Sistema de costos con dos o más procesos

Característica de procesos: producción en serie, ininterrumpida, a grandes volúmenes. Un sistema de costos en donde se produce un artículo, que para concluirse debe pasar por diferentes procesos, exige que su control sea estrictamente necesario, desde el primer paso en que inicia su producción.

En nuestro medio existen algunas empresas significativas que llevan a cabo su producción utilizando más de un proceso, por ejemplo: las embotelladoras, la vidriera, la cementera, entre otras; es decir, es común que en estas empresas la materia prima se consuma en uno o en varios procesos, ya que no necesariamente todos los procesos deberán consumirla; por ejemplo, en la embotelladora, donde en un solo proceso se consume la materia prima directa; mientras que en los demás únicamente se consumirá la mano de obra directa y los gastos indirectos de fabricación.

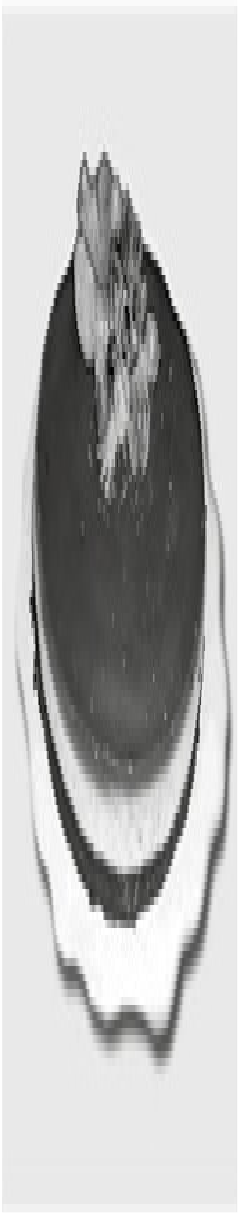
Para ejemplificar, vamos a considerar que el estudio lo llevaremos a cabo en una pastelería, en la que, para terminar nuestro producto, es necesario pasar por el primer proceso dedicado a la fabricación del pan; una vez concluidos los panes, entonces serán enviados al siguiente proceso para su conclusión y conversión en pasteles.

Los pasteles que se vayan concluyendo, ya no pasarán por otro proceso, por lo cual, deberán ser enviados directamente al Almacén de Productos Terminados (APT) y dejarlos listos para su venta.

Pan

Pastel

A en B



B en B

Almacén de PT

Derivado del envío de la producción, la cual no solo se determinará en unidades de producción, sino también en valores ($), surgen dos conceptos que es importante definir y comprender, para entender el manejo de las cifras que se utilizarán en las cédulas de trabajo que nos permitirán valuar nuestra producción.

A en B

Representa los productos concluidos por el primer proceso, enviados al segundo para su conclusión o avance.

El proceso A tiene su propio inventario inicial e inventario final de producción en proceso.

El proceso B tiene su propio inventario inicial e inventario final de producción en proceso.

El proceso B no puede recibir producto de “A” si este no se encuentra concluido en su totalidad.

B en B

Representa el valor de productos terminados desde el inicio de su producción, hasta que el mismo es enviado al siguiente proceso para su avance, o bien al APT si ya está terminado.

Para determinar su producción equivalente es necesario tener de una manera precisa las cifras que en cada uno de los procesos se han realizado y, sobre todo, conocer el grado de avance de los productos que se encuentran en proceso.

Para ello, debemos controlar perfectamente desde el primer proceso nuestro flujo de producción, a fin de saber con precisión en qué etapa de los diferentes procesos se encuentra cada uno de los productos que se elaboren.

Así las cosas, consideremos que estamos ante el siguiente informe de producción:

El proceso A indica:

Productos terminados:	500 (piezas)
Producto en proceso:	210 (piezas) con un ava
Pérdida normal de producción:	22 (piezas)

La producción equivalente del primer proceso (A) queda definida en la siguiente cédula:

I. Determinación de producción equivalente

Concepto	Datos	Avance	Producción equ
Producción terminada	500		500
Producción en proceso	210	30%	63
Pérdida normal de producción	22		0
Total	732		563

Por su parte, el proceso B nos proporciona el siguiente informe:

Productos ter
Producto en p
Pérdida norm

Entonces, la producción equivalente quedaría:

II. Determinación de producción equivalente

Concepto	Datos	Avance	Producción ec
	60%	A en B	B en B
Producción terminada	640	640	640
Producción en proceso	380	380	228
Pérdida normal de producción	44	0	0
Total		1,020	868

A en B debe ser mayor o igual a B en B

23. Ejercicio práctico Nº 7

Empresa: Se termina la diversión, S.A. de C.V. (1er. periodo mayo de 2017)

Caso práctico con dos procesos

Se termina la diversión, S.A. de C.V.

Sistema de costos históricos por procesos, con control de mercancías de inventarios perpetuos y método de valuación de costos de adquisición.

La empresa se denomina Se termina la diversión, S.A. de C.V., y el periodo es el mes de mayo de 2017.

Proceso A				
Inventario inicial MPD	78 k	a	$14.10	c/u
Adquisiciones	338 k	a	$14.35	c/u
Consumos	352 k	FAC	promedios	
MOD	$4,790.00			
GIF	$6,130.00			
Fijos	$1,800.00			
Variables	$4,330.00			

Inv. Inicial Prod. Proc. No hay

Se terminaron 296 productos.

Quedaron en proceso 52 con un avance de 90% MPD, 30% MOD y GIF.

Pérdida normal de producción: 12.

Proceso B			
Inventario inicial MPD	272 l		
Adquisiciones	350 l		
Consumos	446 l	FAC	PEPS
MOD	$6,040.00		
GIF	$5,980.00		
Fijos	$2,400.00		
Variables	$3,580.00		

No hay Inv. Inicial P.P.

Se terminaron 344 productos.

Quedaron en proceso 100 productos, con un avance de 100% MPD, 40% MOD y GIF.

Pérdida normal de producción: 2 productos.

Al inicio se tenían 83 productos a un valor de $64.30 c/u.

Se vendieron 427 productos a $220.00 c/u + IVA FAC Promedios

Se cubrieron comisiones a vendedores de 4.2%

Sueldos administrativos totalizaron $24,100.

Se devengan intereses por créditos bancarios por $13,925 y según el estado de cuenta, el banco realizó un cargo por expedición de cheques de $3,790 + IVA.

Se pide:

Desarrollar los puntos acostumbrados al trabajar con un proceso, incluyendo el análisis de la utilidad o la pérdida.

A fin de no generar confusiones de acuerdo con nuestra producción, al primer proceso le estaremos denominando “Proceso A” y al segundo, le llamaremos “Proceso B”.

Como dato informativo, es preciso aclarar que en un sistema de dos o más procesos es conveniente elaborar tres cédulas en cada uno, y en el último se recomienda llevar a cabo la cédula que acumula los valores concentrados.

Valuación de la MPD del primer proceso:

Proceso A

Valuación de la materia prima	FAC: Promedios			
Referencia	Entrada	Salida	Existencia	Costo Unitario
	Medio			
Inventario inicial			78	$14.1(
Adquisiciones	338		416	14.35
Consumos		352	64	

Desarrollo de cédulas (primer proceso):

I. Determinación de producción equivalente

Concepto	Datos	Producción equivalente
90%	30%	30%
Producción terminada	296	296
Producción en proceso	52	47
Pérdida normal de producción	12	0
Total	360	343

-
-

II. Determinación del costo unitario	
Elementos	Inventario inicial de producción en proces
MPD	0.00
MOD	0.00
GIF	0.00
Total	0.00

En esta cédula utilizamos la fórmula del costo unitario:

$$CU = Inversión/Producción\ equivalente.$$

II. Valuación de la producción			
Elementos	Costo unitario	Unidades equivalentes	Inver
MPD	$14.68	47	$689
MOD	$15.35	16	$245
GIF	$19.65	16	$314
Total	$49.68		$1,24

Esta cédula nos genera el valor (CPT) que pasará al segundo proceso como parte del costo incurrido, dentro del concepto sugerido como A en B, el cual encontraremos en la cédula II, determinación del costo unitario (del proceso B).

Valuación de la MPD del segundo proceso:

Proceso B

Valuación de la materia prima	FAC: Promedios			
Referencia	Entrada	Salida	Existencia	Costo Unitario
Inventario inicial			272	$10.4
Adquisiciones	350		622	$10.4
Consumos		272	350	
Consumos		174	176	$10.4
Total		446		

Desarrollo de cédulas (segundo proceso):

I. Determinación de producción equivalente

Concepto	Datos	Producción equivalente
A en B	B en B	
100%	40%	40%
Producción terminada	344	344
Producción en proceso	100	100
Pérdida normal de producción	2	0
Total	446	444

Explicación a esta cédula:

En virtud de que el concepto A en B representa los productos que el primer proceso ha concluido y que son enviados al segundo proceso, los productos que se encuentran sin terminar en esta segunda etapa deben contener 100% del primero; es decir, el segundo proceso no puede aceptar por ningún motivo, productos que no se encuentren totalmente concluidos del primero.

II. Determinación del costo unitario	
Elementos	Inventario inicial de producción en proces
MPD	0.00
MOD	0.00
GIF	0.00
A en B	0.00
MPD	0.00
MOD	0.00
GIF	0.00
B en B	0.00
Acumulado	0.00

-
-

III. Valuación de la producción			
Elementos	Costo unitario	Unidades equivalentes	Inve
MPD	$9.79	100	$97
MOD	$10.24	100	$1,0
GIF	$13.10	100	$1,3
A en B	$33.13		$3,3
MPD	$10.51	100	$1,0
MOD	$15.73	40	$62
GIF	$15.57	40	$62
B en B	$41.81		$2,3
Acumulado	$74.94		$5,6

-
-

IV. Resumen

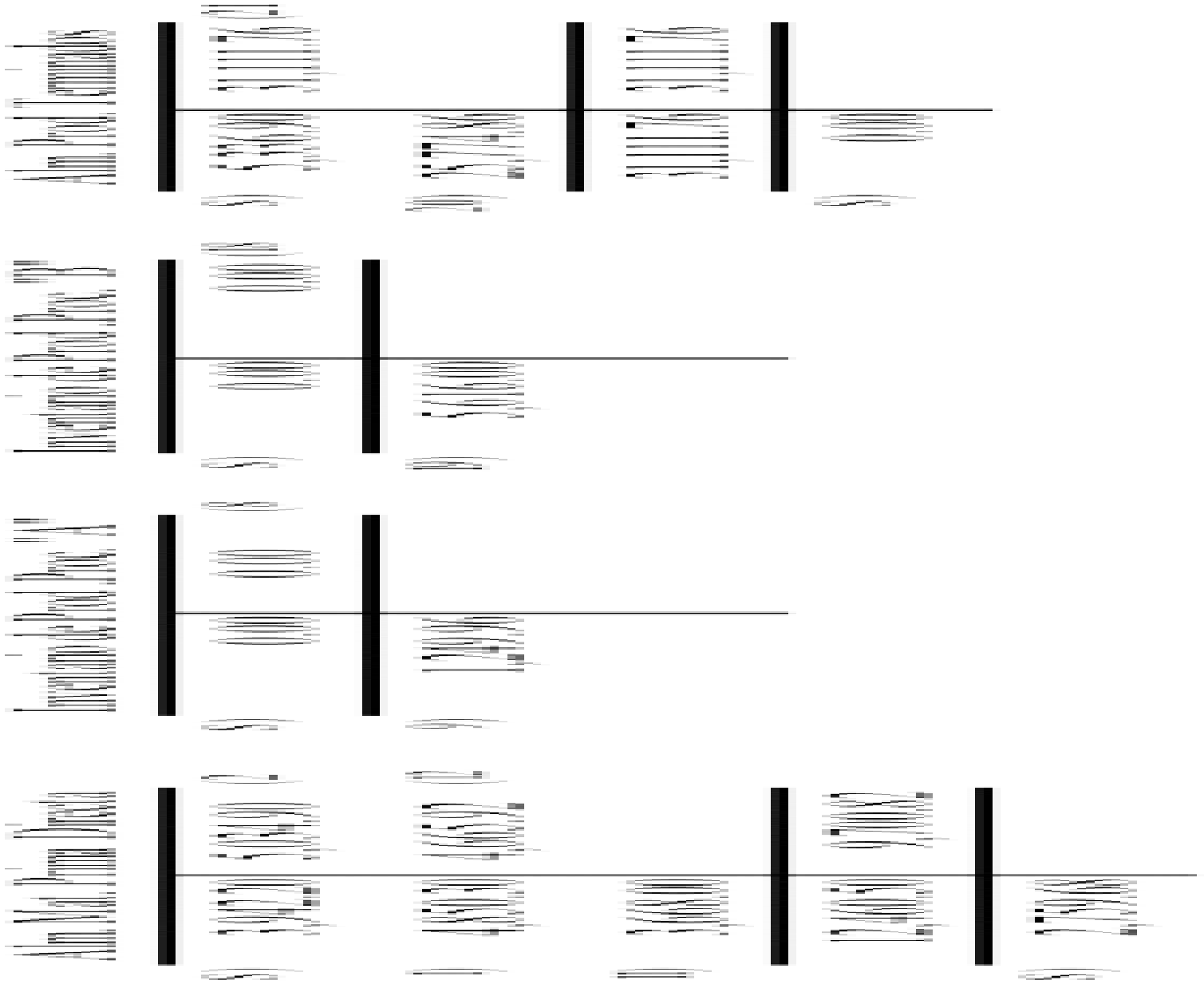
Elementos	Inventario inicial de producción en proceso	Inventario final de
MPD	0.00	$2,030.00
MOD	0.00	$1,653.20
GIF	0.00	$1,932.80
Total	0.00	$5,616.00

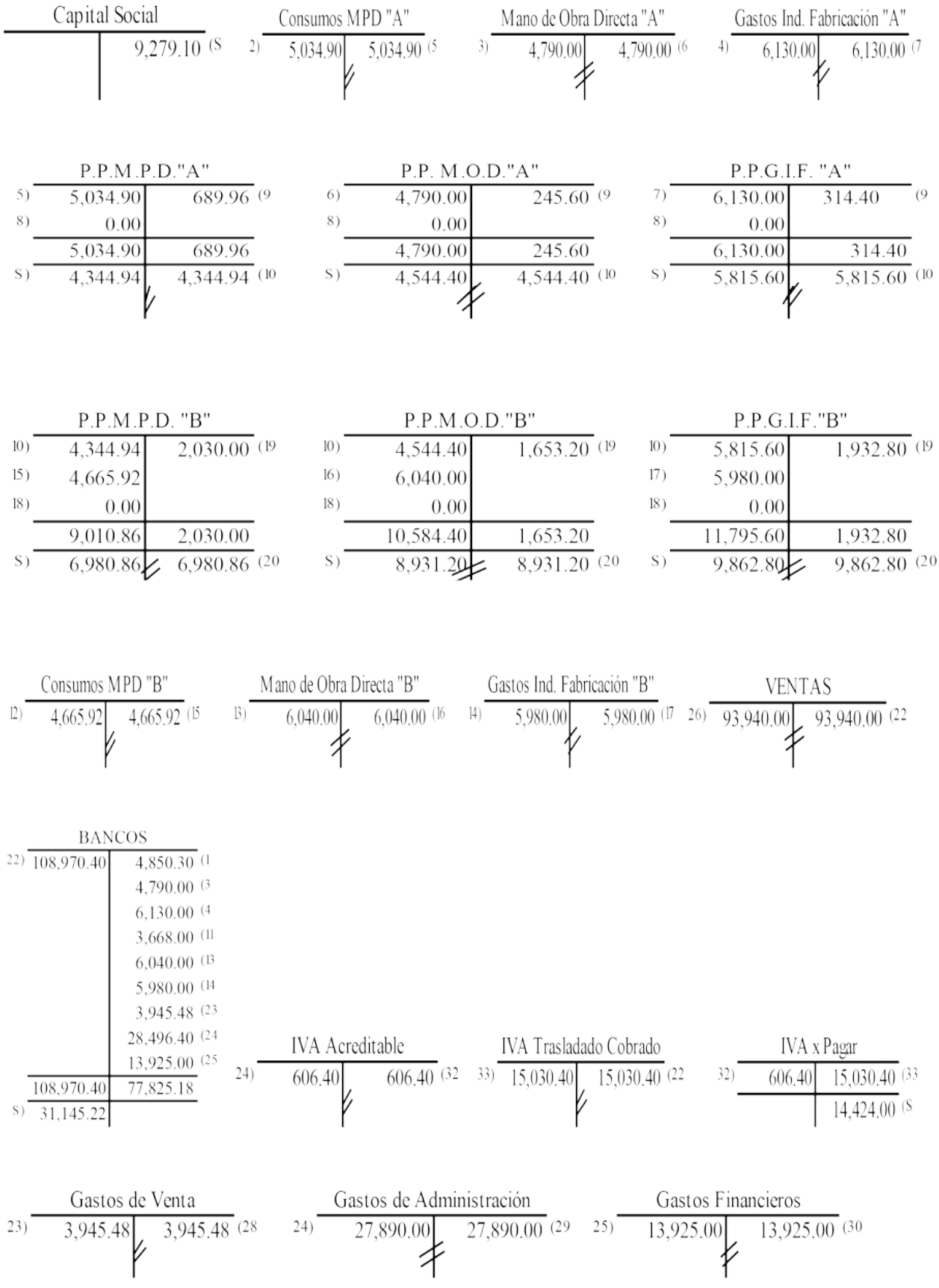
Explicación a la cédula:

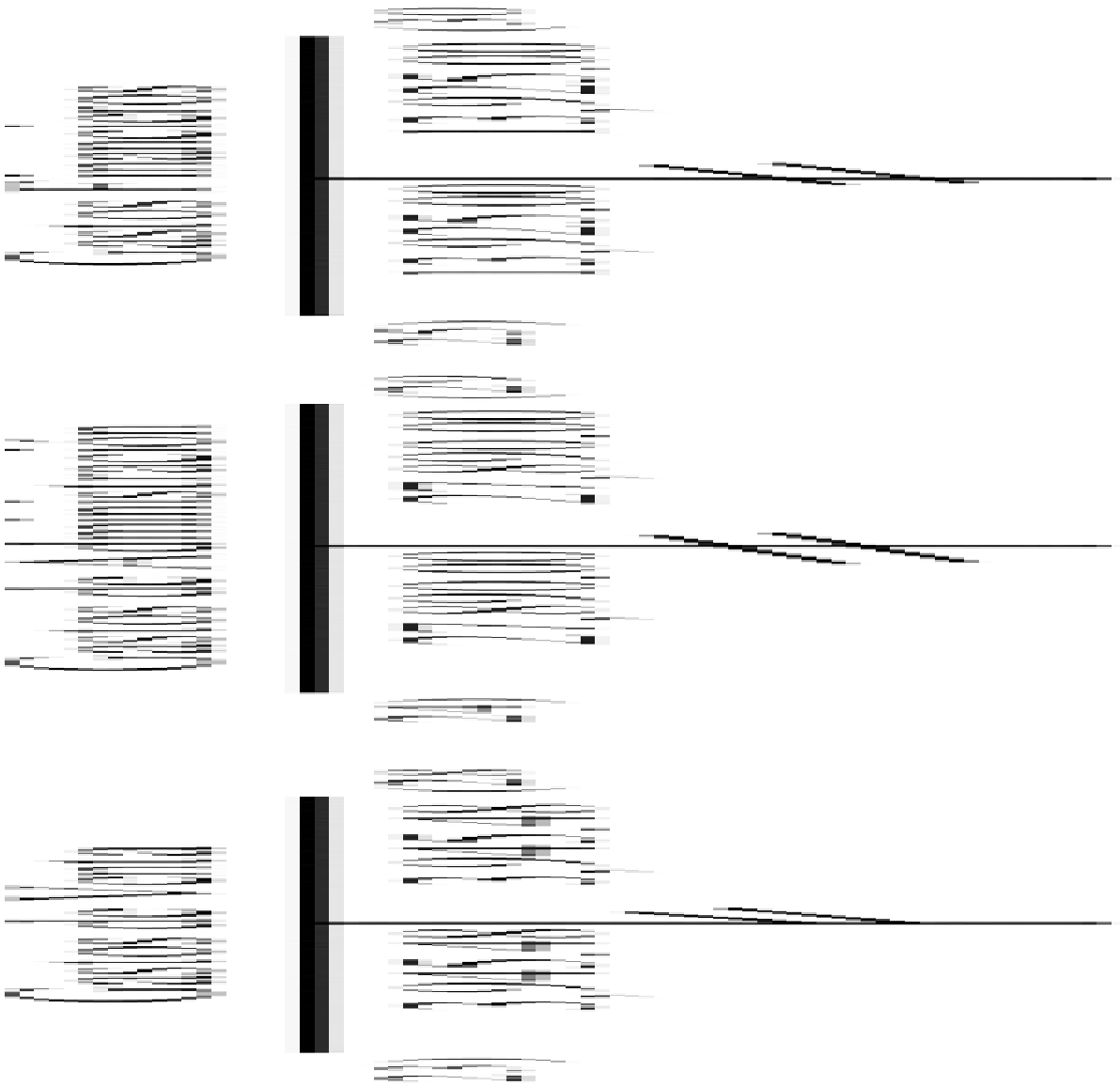
Se integran los valores de cada columna, sumando los valores de A en B más los valores de B en B correspondientes, tanto de la cédula II como los de la cédula III, respectivamente.

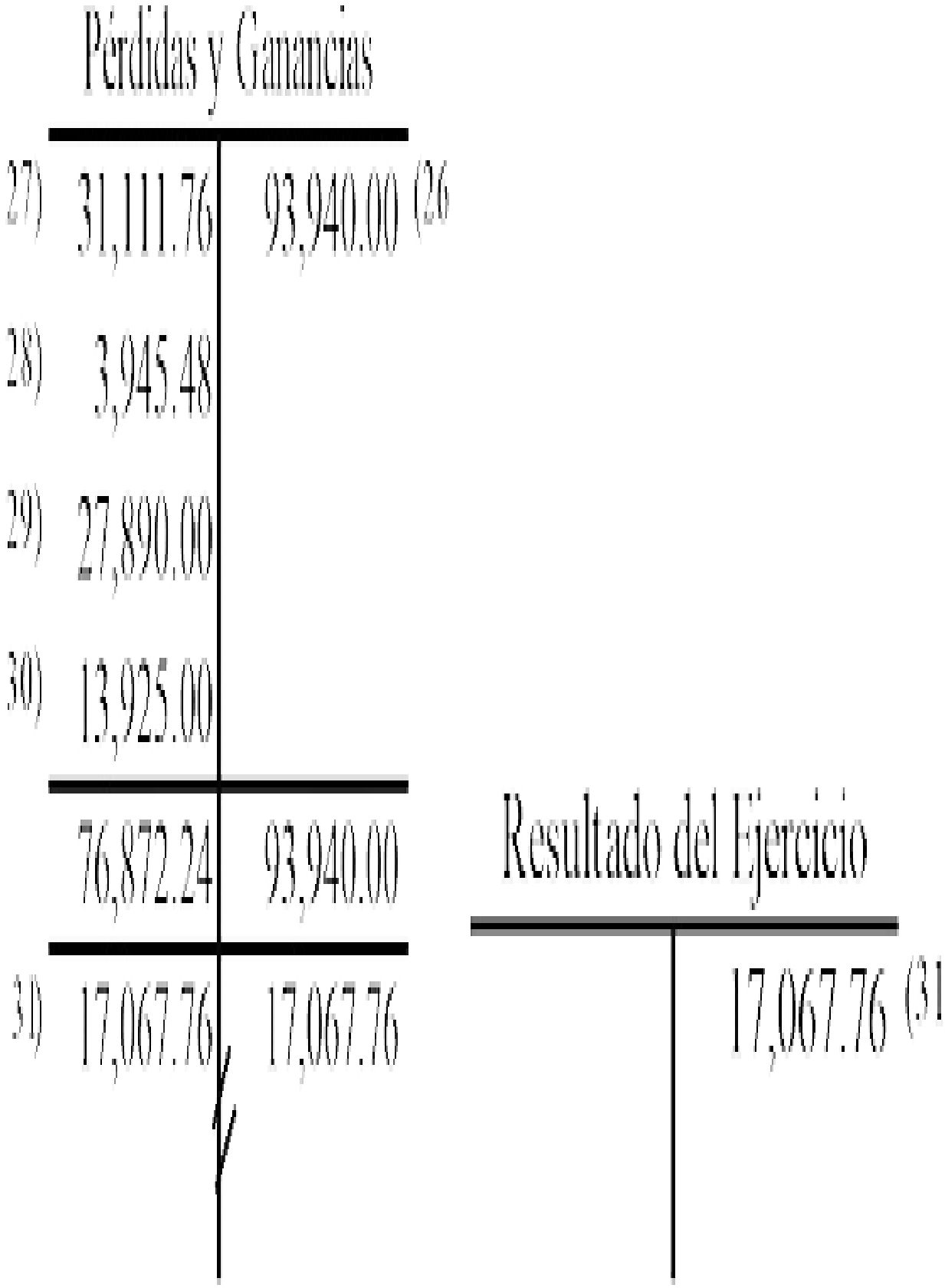
Valuación del producto terminado (promedios)			
Referencia	Entrada	Salida	Existencia
Unitario	Medio		
Inventario inicial			83
Producción terminada	344		427
Costo de producción de lo vendido		427	0

23.1 Registro contable (esquemas de mayor)




Capital Social
9,279.10 (S
Consumos MPD "A"
2) 5,034.90 5,034.90 (5
Mano de Obra Directa "A"
3) 4,790.00 4,790.00 (6
Gastos Ind. Fabricación "A"
4) 6,130.00 6,130.00 (7
P.P.M.P.D."A"
5) 5,034.90 689.96 (9
8) 0.00
5,034.90 689.96
S) 4,344.94 4,344.94 (10
P.P. M.O.D."A"
6) 4,790.00 245.60 (9
8) 0.00
4,790.00 245.60
S) 4,544.40 4,544.40 (10
P.P.G.I.F. "A"
7) 6,130.00 314.40 (9
8) 0.00
6,130.00 314.40
S) 5,815.60 5,815.60 (10
P.P.M.P.D. "B"
10) 4,344.94 2,030.00 (19
15) 4,665.92
18) 0.00
9,010.86 2,030.00
S) 6,980.86 6,980.86 (20
P.P.M.O.D."B"
10) 4,544.40 1,653.20 (19
16) 6,040.00
18) 0.00
10,584.40 1,653.20
S) 8,931.20 8,931.20 (20
P.P.G.I.F."B"
10) 5,815.60 1,932.80 (19
17) 5,980.00
18) 0.00
11,795.60 1,932.80
S) 9,862.80 9,862.80 (20
Consumos MPD "B"
12) 4,665.92 4,665.92 (15
Mano de Obra Directa "B"
13) 6,040.00 6,040.00 (16
Gastos Ind. Fabricación "B"
14) 5,980.00 5,980.00 (17
VENTAS
26) 93,940.00 93,940.00 (22
BANCOS
22) 108,970.40 4,850.30 (1
4,790.00 (3
6,130.00 (4
3,668.00 (11
6,040.00 (13
5,980.00 (14
3,945.48 (23
28,496.40 (24
13,925.00 (25
108,970.40 77,825.18
S) 31,145.22
IVA Acreditable
24) 606.40 606.40 (32
IVA Trasladado Cobrado
33) 15,030.40 15,030.40 (22
IVA x Pagar
32) 606.40 15,030.40 (33
14,424.00 (S
Gastos de Venta
23) 3,945.48 3,945.48 (28
Gastos de Administración
24) 27,890.00 27,890.00 (29
Gastos Financieros
25) 13,925.00 13,925.00 (30




Pérdidas y Ganancias
27) 31,111.76
93,940.00 (26
28) 3,945.48
29) 27,890.00
30) 13,925.00
76,872.24
93,940.00
31) 17,067.76
17,067.76
Resultado del Ejercicio
17,067.76 (31

23.2 Estados financieros

a) Estado del costo de producción de lo vendido

“Se Termina la Diversión, S.A. de C.V. Estado del Costo de Producción de lo Ve

+
=
-
=
+
=
+
=
+
=
-
=
+
=
-
=
Representante Legal

b) Estado de resultados integral

“Se Termina la Diversión”, S.A. de C.V. Estado de Resultados Integral Del 1º al

-
=
-
=
-
=
Firma del Contador

c) Estado de situación financiera

"Se Termina la Diversión", S.A. de C.V.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de Mayo de 2017

ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
BANCOS	$31,145.22	IVA x Pagar	$14,424.00
ALMACÉN PROD. TERMINADO	$-		
INV. PROD. PROCESO "A"	$1,249.96	SUMA PASIVO	$14,424.00
INV. PROD. PROCESO "B"	$5,616.00		
ALMACÉN MATERIA PRIMA	$2,759.68		
SUMA DE ACTIVO CIRCULANTE	$35,154.86		
		CAPITAL CONTABLE	
		CAPITAL SOCIAL	$9,279.10
		Resultado del Ejercicio	$17,067.76
TOTAL ACTIVO	$35,154.86	PASIVO MAS CAPITAL	$40,770.86

FIRMA CONTADOR

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL

24. Ejercicio práctico Nº 8

Nos vamos de la diversión, S.A. de C.V.

(2° periodo junio 2017)

Sistema de costos históricos por procesos, con control de mercancías de inventarios perpetuos y método de valuación de costos de adquisición

La empresa se denomina "Nos Vamos de la Diversión, S.A. de C.V." y el periodo es el mes de junio 2017

Saldos Iniciales:

Bancos	$31,145.22
Inventario de Prod. Proc. "A"	$1,249.96
Inventario de Prod. Proc. "B"	$5,616.00
Almacén de Materia Prima Dir	$2,759.68
IVA x Pagar	$14,424.00
Capital Social	$9,279.10
Resultado del Ejercicio	$17,067.76

Operaciones realizadas durante el mes de junio:

Proceso "A"

Adquisiciones	487	Kg	a	$14.35	c/u
Consumos	473	Kg		FAC: PROMEDIOS	
Sueldos y Salarios Directos	$6,390.00				
Gastos Indirectos de Fabricación	$5,810.00				
Se terminaron	399	productos			
Quedaron en proceso	110	productos	avance de 3/4 partes		
Perdida normal de producción	4	productos			

Proceso "B"

Adquisiciones	494	Litros	a	$10.55	c/u
Consumos	487	Litros		FAC: PROMEDIOS	
Sueldos y Salarios Directos	$4,860.00				
Gastos Indirectos de Fabricación	$2,750.00				
Se terminaron	402	productos			
Quedaron en proceso	116	productos	avance de 85%		
Pérdida normal de producción	3	productos			
Se vendieron	389	productos	a	$205.00 c/u + IVA	(de contado)
Las comisiones a vendedores	3.30%			F.A.C.PROMEDIOS	
Sueldos administrativos	$24,100.00				
Intereses por créditos bancarios disminuyen		1%			
Comisiones por cheques expedidos		$1,790.00 + IVA			

Se pide: Desarrollar los puntos acostumbrados al trabajar con un proceso, incluyendo el análisis de la utilidad

Todas las erogaciones se consideran que fueron pagadas directamente de nuestra cuenta bancaria

Solución:

Proceso A

Valuación de la(s) materia(s) prima(s) del proceso A y del proceso B:

TARJETA DE ALMACEN MATERIA PRIMA DIRECTA "A"

Producto			Tarjeta No. 1
Unidad de medida		FAC: PEPS	Fecha

Referencia	Unidades			Costos		Valores		
	Entrada	Salida	Existencia	Unit	1/2	Debe	Haber	Saldo
Inventario Inicial								
Compra								
Consumos								

TARJETA DE ALMACEN MATERIA PRIMA DIRECTA "B"

Producto			Tarjeta No. 2
Unidad de medida		FAC: PEPS	Fecha

Referencia	Unidades			Costos		Valores		
	Entrada	Salida	Existencia	Unit	1/2	Debe	Haber	Saldo
Inventario Inicial								
Compra								
Consumos								

Desarrollo de cédulas del proceso A:

Cédula I. Determinación de la Producción Equivalente

CONCEPTO	DATOS	% Avance	PROD. EQUIV.
Productos Terminados			
Producción en Proceso			
Pérdida Normal de Producción			
TOTAL			

Cédula II. Determinación del Costo Unitario

ELEMENTOS	INV INICIAL PROD PROC	COSTO INCURRIDO	INV. EN PLANTA	PROD. EQUIV.	COSTO UNIT.
Materia Prima Directa					
Mano de Obra Directa					
Gastos Indirectos de Fabricación					
TOTAL	$ -	$ -	$ -		$ -

Cédula III. Valuación de la Producción

ELEMENTOS	COSTO UNIT.	UNIDADES EQUIV.	INV FINAL PROD PROC	INV. EN PLANTA	COSTO PROD TERM
Materia Prima Directa					
Mano de Obra Directa					
Gastos Indirectos de Fabricacion					
TOTAL	$ -		$ -	$ -	$ -

Desarrollo de cédulas del proceso B:

Cédula I. Determinación de la Producción Equivalente

CONCEPTO	DATOS	% Avance	PRODUCCIÓN EQUIVALENTE	
			A EN B	B EN B
Productos Terminados				
Producción en Proceso				
Pérdida Normal de Producción				
TOTAL				

Cédula II. Determinación del Costo Unitario

ELEMENTOS	INV INICIAL PROD PROC	COSTO INCURRIDO	INV. EN PLANTA	PROD. EQUIV.	COSTO UNIT.
Materia Prima Directa					
Mano de Obra Directa					
Gastos Indirectos de Fabricación					
A EN B	$.	$.	$.		$.
Materia Prima Directa					
Mano de Obra Directa					
Gastos Indirectos de Fabricación					
B EN B	$.	$.	$.		$.
ACUMULADO	$.		$.	$.	$.

Cédula III. Valuación de la Producción

ELEMENTOS	COSTO UNIT.	UNIDADES EQUIV.	INV FINAL PROD PROC	INV. EN PLANTA	COSTO PROD TERM
Materia Prima Directa					
Mano de Obra Directa					
Gastos Indirectos de Fabricación					
A EN B	$.		$.	$.	$.
Materia Prima Directa					
Mano de Obra Directa					
Gastos Indirectos de Fabricación					
B EN B	$.		$.	$.	$.
ACUMULADO	$.		$.	$.	$.

Cédula IV. Resumen

ELEMENTOS	INV INICIAL PROD PROC	INV FINAL PROD PROC	COSTO INCURRIDO
Materia Prima Directa			
Mano de Obra Directa			
Gastos Indirectos de Fabricación			
TOTAL	$ -	$ -	$ -

Tarjeta de almacén de producto terminado:

TARJETA DE ALMACEN PRODUCTO TERMINADO

Producto			Tarjeta No. 2
Unidad de medida		FAC: Promedios	Fecha

Referencia	Unidades			Costos		Valores		
	Entrada	Salida	Existencia	Unit	1/2	Debe	Haber	Saldo
Inventario Inicial								
Producto Terminado								
Costo Prod Vendido								

24.1 Registro contable en esquemas de mayor

ACCIONISTAS	CAPITAL SOCIAL	ALMACEN DE MATERIA PRIMA

INVENTARIO DE PROD PROC "A"	INVENTARIO DE PROD PROC "B"	ALMACEN DE PROD TERM

PRDO. PROC. MAT. PRIMA DIR "A"	PRDO. PROC. MANO OBRA DIR "A"	PRDO. PROC. GASTOS IND FAB "A"

PRDO. PROC. MAT. PRIMA DIR "B"	PRDO. PROC. MANO OBRA DIR "B"	PRDO. PROC. GASTOS IND FAB "B"

VENTAS	COSTO PROD VENDIDO	BANCOS

COSTO PROD VENDIDO	PERDIDAS Y GANANCIAS

GASTOS DE ADMÓN	GASTOS DE VENTA	GASTOS FINANCIEROS

RESUJLTADO DEL EJERCICIO	RESUJLTADO EJERC ANTERIORES

24.2 Estados financieros

a) Estado del costo de producción terminada de lo vendido

"Nos Vamos de la Diversión", S.A. de C.V.
Estado del Costo de Producción de lo Vendido
Del 1º al 30 de Junio de 2017

	Inventario Inicial de Materia Prima	
+	Costo de Compra de Materia Prima	
=	**Materia Prima Disponible**	
-	Inventario Final de Materia Prima	
=	**Materia Prima Utilizada**	
+	Mano de Obra Directa	
=	**Costo Primo**	
+	Gastos Indirectos de Fabricacion	
=	**Costo Incurrido**	
+	Inventario Inicial de Produccion en Proceso	
=	**Inversion en Planta**	
-	Inventario Final de Produccion en Proceso	
=	**Costo de Produccion Terminada**	
+	Inventario Inicial de Producto Terminado	
=	**Producto Terminado Disponible**	
-	Inventario Final de Producto Terminado	
=	**Costo de Produccion de lo Vendido**	

Representante Legal

Contador

b) Estado de resultados

"Nos Vamos de la Diversión", S.A. de C.V.

Estado de Resultados Integral

Del 1º al 30 de Junio de 2017

	Ingresos Netos	
-	Costo de Producción de lo Vendido	
=	Utilidad Bruta	
-	Gastos Generales	
=	Resultado de Operación	
-	Resultado Integral de Financiamiento	
=	Resultado del Ejercicio	

Firma del Contador

Firma del Representante Legal

c) Estado de situación financiera

"Nos Vamos de la Diversión", S.A. de C.V.

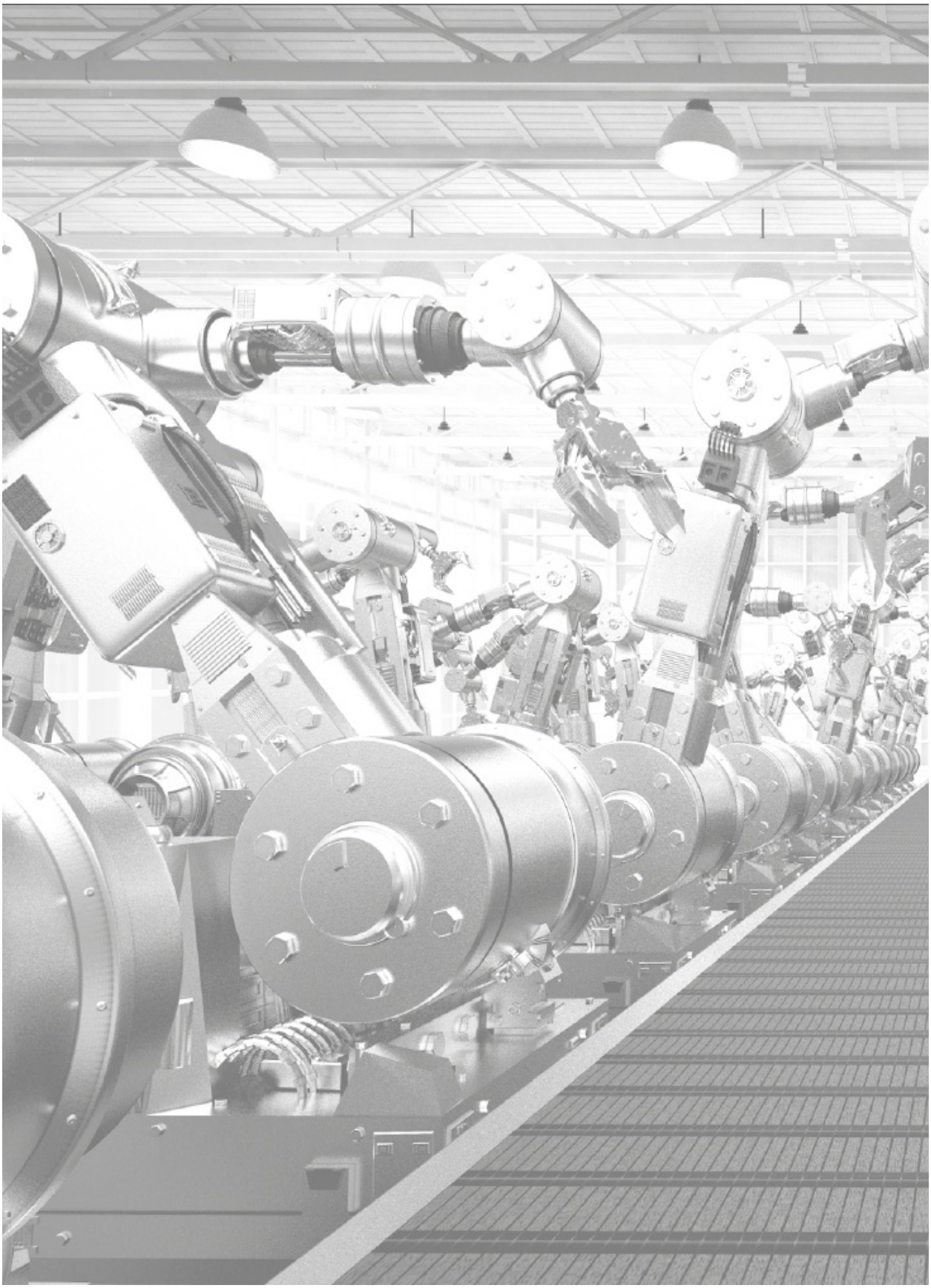
Estado de Situación Financiera

Al 30 de Junio de 2017

ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
BANCOS		IVA x Pagar	
ALMACÉN PROD. TERMINADO			
INV. PROD. PROCESO "A"			
INV. PROD. PROCESO "B"			
ALMACÉN MATERIA PRIMA		SUMA PASIVO	
SUMA DE ACTIVO CIRCULANTE		CAPITAL CONTABLE	
		CAPITAL SOCIAL	
		Resultado del Ejercicio	
		Resultado de Ejerc. Ants.	
TOTAL ACTIVO		PASIVO + CAPITAL	

FIRMA
CONTADOR

FIRMA
REPRESENTANTE LEGAL



Ley del Seguro Social, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2015.«

Fuente: revista Práctica Fiscal, año XXVI, septiembre de 2016.«

Secretaría de Gobernación, “Unidad de Medida y Actualización”, Diario Oficial de la Federación, México, 10 de enero de 2017. Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5468844&fecha=10/01/20« (consultado el 30 de enero de 2017)«

La última reforma a la Ley del ISR se publicó en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y se encuentra vigente para el ejercicio fiscal de 2016; en el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado el 30 de noviembre de 2016, no se realiza modificación alguna a esta disposición, por lo tanto, sigue vigente su aplicación.«

La última reforma a la Ley del ISR se publicó en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y se encuentra vigente para el ejercicio fiscal de 2017; en el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado el 30 de noviembre de 2016, no se realiza modificación alguna a esta disposición, por lo tanto, sigue vigente su aplicación.«

De conformidad con el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan

diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado el 30 de noviembre de 2016, no se publica modificación alguna en materia de subsidio para el empleo, el cual es tratado en disposiciones transitorias.«

De acuerdo con la última reforma al CFF publicada en el DOF del 17 de junio de 2016, se establece lo siguiente: Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.«

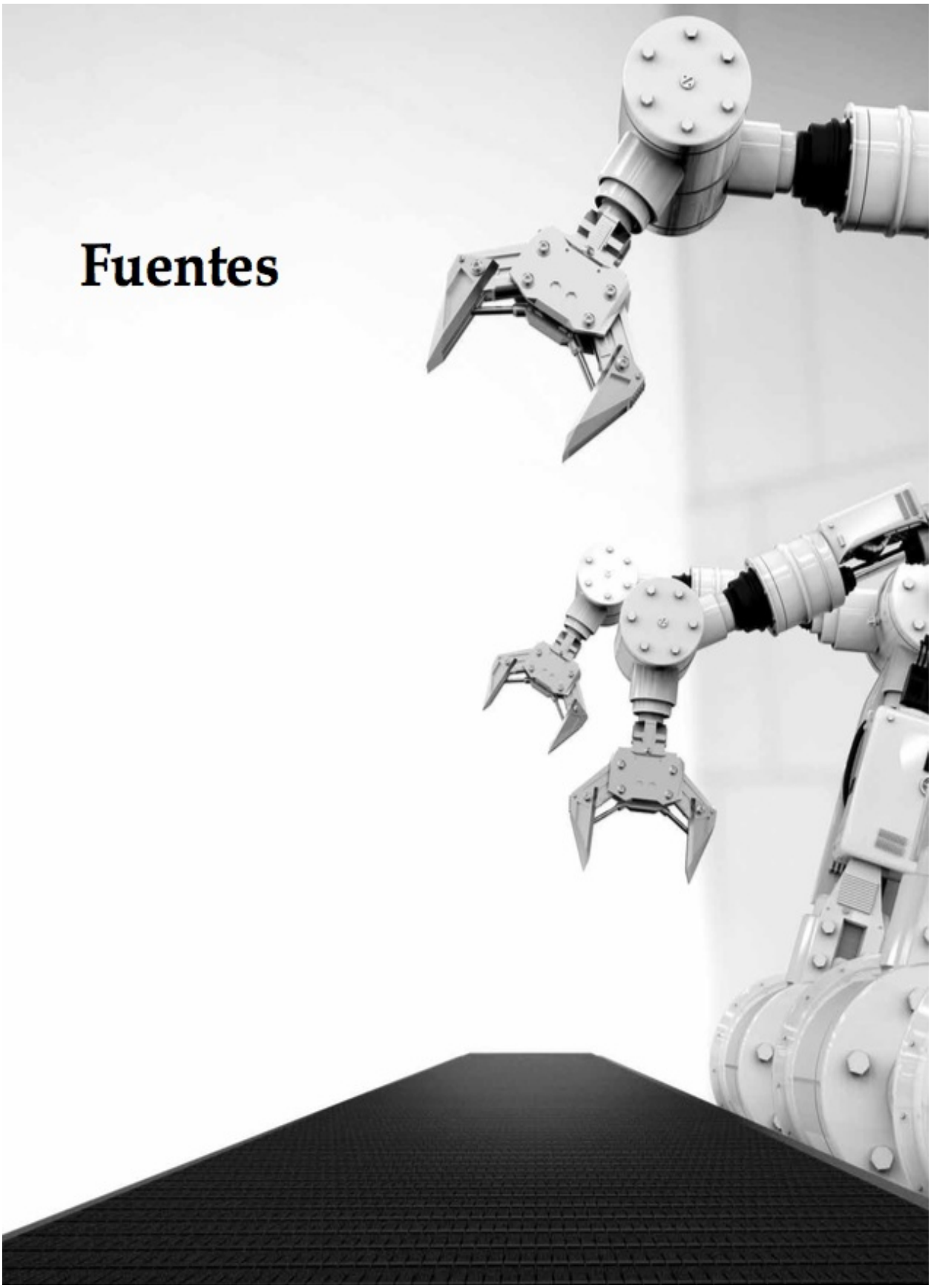
Devengación contable. Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables. Normas de Información Financiera 2016, CINIF, párrafo 27, página 22.«

Normas de Información Financiera, 2016, publicadas por el CINIF.«

Normas de Información Financiera, 2016, publicadas por el CINIF.«

NIF B-3, Estado de resultados integral, CINIF, 2016, página 228«.

Fuentes



Bibliográficas

Anzures, Maximino, Contabilidad general, 29a. ed., México, Porrúa, 1985.

Cárdenas Nápoles, Raúl, Contabilidad de costos, tomo 2, 5a. ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2005.

Cascarini, Daniel C., Contabilidad de costos: principios y esquemas, 3a. ed., Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2003.

Cervantes Zenteno, Sergio, Casos prácticos de contabilidad de costos II, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1999.

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, "Norma de Información Financiera A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros", párrafo 37, en Normas de Información Financiera, 11a. ed., México, CINIF/IMCP, 2016.

_____, "Norma de Información Financiera B-3, Estado de resultado integral", en Normas de Información Financiera, 11a. ed., México, CINIF/IMCP, 2016.

_____, "Norma de Información Financiera D-3, Beneficios a los empleados", en Normas de Información Financiera, 11a. ed., México,

CINIF/IMCP, 2016.

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, “Norma de Información Financiera C-4, Inventarios”, en Normas de Información Financiera, 6a. ed., México, CINIF/IMCP, 2011.

García Colín, Juan, Contabilidad de costos, México, McGraw-Hill, 2008.

Reveles López, Ricardo, Costos II, Guadalajara, Ediciones de la Noche, 2011.

Reyes Pérez, Ernesto, Contabilidad de costos, México, Limusa, 2002.

Río González, Cristóbal del, Costos I, 21a. ed., México, Thomson, 2003.

Romero López, Javier, Principios de contabilidad, 2a. ed., México, McGraw-Hill, 2005.

Torres Salinas, Aldo S., Contabilidad de costos. Análisis para la toma de decisiones, México, McGraw-Hill, 2010.

Hemerográficas

Práctica Fiscal, septiembre de 2016.

Páginas web

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, México, 30 de noviembre de 2016, pp. 13-14. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_301116.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley Federal del Trabajo, Diario Oficial de la Federación, México, 12 de junio de 2015. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125_120615.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley del Seguro Social, Diario Oficial de la Federación, México, 12 de noviembre de 2015. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92_121115.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, 30 de noviembre de 2016. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf

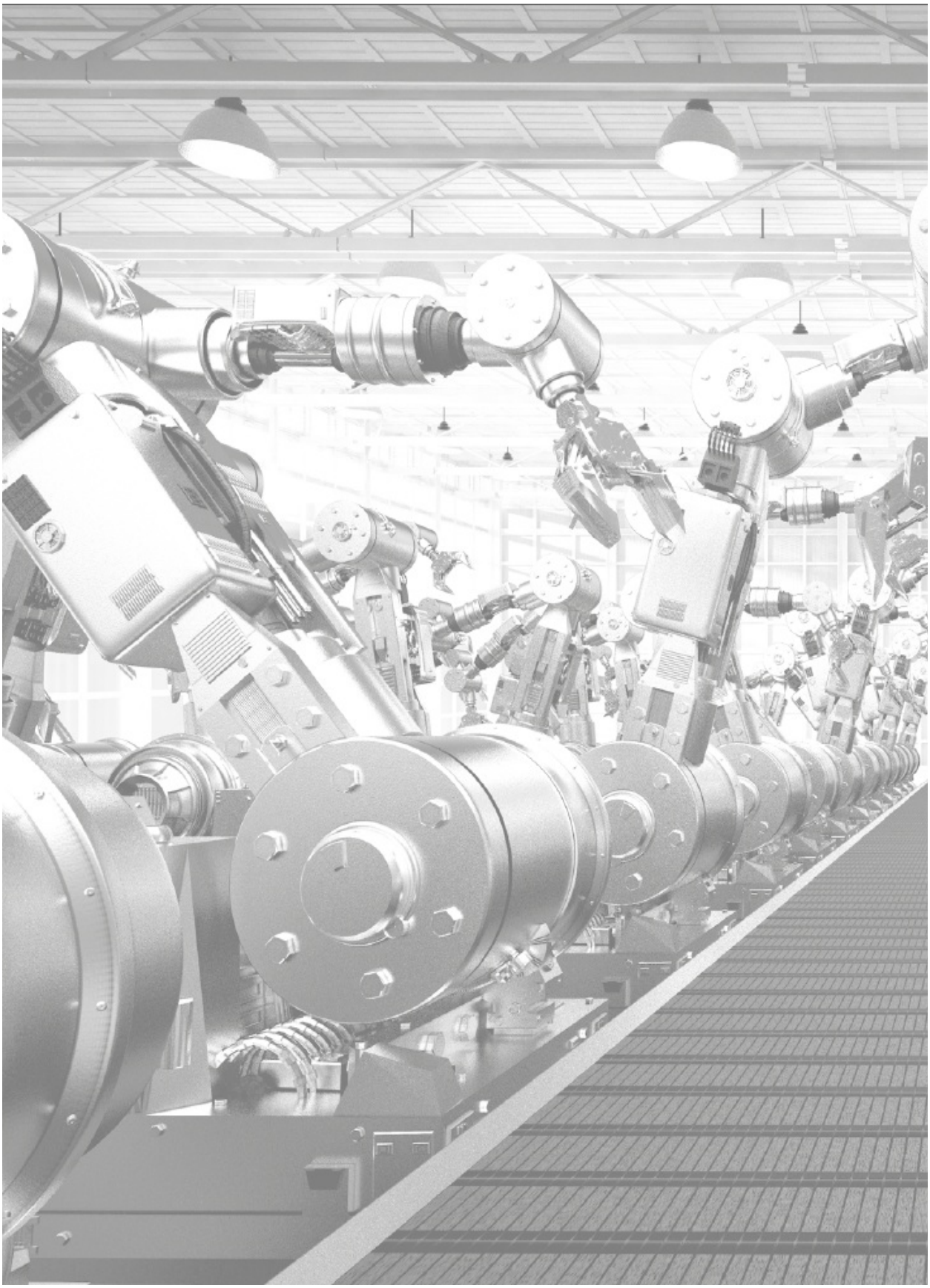
Gobierno del Estado de Jalisco, Ley de Ingresos del Estado de Jalisco, El Estado de Jalisco, 19 de diciembre de 2015, pp. 9-10. Disponible en: http://info.jalisco.gob.mx/sites/default/files/leyes/ley_de_ingresos_del_estado_20

Real Academia Española, Diccionario de la lengua española. Disponible en:

http://dle.rae.es/?id=UPHZliC (consultado el 26 de agosto de 2016)

_____, Diccionario de la lengua española. Disponible en: http://dle.rae.es/?id=UPHxbHE (consultado el 26 de agosto de 2016)

Secretaría de Gobernación, Ley de Hacienda del Estado de Jalisco. Disponible en:

_____, “Unidad de Medida y Actualización”, Diario Oficial de la Federación, México, 10 de enero de 2017.

Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5468844&fecha=10/01/2017 (consultado el 30 de enero de 2017)